



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Mgr. Emil Fischer, MBA**, se sídlem Podolská 90/5, Praha 4, insolvenční správce společnosti CGM Czech a. s., se sídlem Pražská třída 184/65, Kukleny, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2014, č. j. 27950/14/5000-14301-706385, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 8. 2016, č. j. 46 Af 64/2014 – 69,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** 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. Rozhodnutí krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného

[1] Rozsudkem ze dne 30. 8. 2016, č. j. 46 Af 64/2014 – 69, Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2014, č. j. 27950/14/5000-14301-706385, jímž byla k odvolání žalobce změněna následující rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“):

1. č. j. 529668/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 2. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2008 ve výši 18 200 100 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3 640 020 Kč,
2. č. j. 529685/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 2. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2008 ve výši 4 461 200 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 892 240 Kč,

3. č. j. 529692/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 2. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2008 ve výši 14 697 446 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 2 939 489 Kč,
4. č. j. 529695/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 2. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2008 ve výši 11 905 400 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 2 381 080 Kč,
5. č. j. 529763/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 2. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2008 ve výši 17 936 000 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3 587 200 Kč,
6. č. j. 529768/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 2. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2008 ve výši 14 270 900 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 2 854 180 Kč,
7. č. j. 529771/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 2. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2008 ve výši 17 955 000 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3 591 000 Kč,
8. č. j. 529780/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 2. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 ve výši 16 595 550 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3 319 110 Kč,
9. č. j. 529789/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 2. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2009 ve výši 23 249 483 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 4 649 896 Kč,
10. č. j. 529794/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 2. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009 ve výši 16 142 476 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3 228 495 Kč,
11. č. j. 529798/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 2. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 ve výši 19 683 999 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3 936 799 Kč.

[2] Žalovaný svým rozhodnutím změnil všechna rozhodnutí správce daně v části týkající se bankovního spojení. Rovněž změnil rozhodnutí správce daně č. 7 tak, že v části III. se nárok na odpočet daně mění takto: „*bodnota ř. 320 (přijata zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku) základ daně: se mění z: -95 500 000 Kč na: -94 500 000 Kč*“. V ostatním pak rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve zrekapituloval průběh přecházejícího správního řízení. Uvedl, že daňový subjekt (dále jen „CGM“) v podaných daňových přiznáních na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2008 až duben 2009 vykázal odpočty v celkové výši 141 462 236 Kč. Dne 29. 1. 2010 byla při ústním jednání zaznamenaném do protokolu č. j. 8309/10/05931204709 zahájena správcem daně daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2008 až únor 2009 a duben 2009. Dne 21. 12. 2012 pak byla daňová kontrola rozšířena tak, že byla zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty i za zdaňovací období březen 2009 (protokol č. j. 217823/12/059930107116).

pokračování

[4] Správce daně zjistil, že v uvedených zdaňovacích obdobích uplatnila CGM nárok na odpočet daně v celkové výši 175 097 554 Kč na základě přijatých daňových dokladů vystavených od dodavatelských společností STATUS a. s., DIČ: CZ47471174 (dále jen „STATUS“), a CZERUCO a. s., DIČ: CZ27219097 (dále jen „CZERUCO“), jejichž předmětem plnění bylo zhotovení marketingových studií stavební výroby, resp. trhu nemovitostí (residenční, kancelářské, obchodní) určitých oblastí na Ukrajině a v Praze.

[5] Správce daně dále zjistil, že zhotovení předmětných marketingových studií bylo daňovým subjektem vyfakturováno v uvedených zdaňovacích obdobích odběratelům společnosti OOO "YUNIČAR", na fakturách uvedeno jako Yuničar o.o.o. (dále jen „YUNIČAR“), se sídlem v Ruské federaci a společnosti A.B.C. FZE (dále jen „A.B.C.“) se sídlem ve Spojených arabských emirátech a v uvedených daňových přiznáních bylo vykázáno jako poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko celkem v hodnotě 1 034 243 052 Kč [tedy jako plnění, jež není předmětem daně dle § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)], u nějž má plátce nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 2 písm. c) zákona o DPH.

[6] V průběhu daňové kontroly byla CGM vyzvána k prokázání skutečností v souvislosti se zmíněnými přijatými a uskutečněnými plněními (výzvy ze dne 6. 8. 2010 a ze dne 24. 2. 2012 k prokázání skutečností). Na tyto výzvy CGM reagovala svými vysvětleními, návrhem a předložením důkazních prostředků.

[7] Po provedeném dokazování byla dne 13. 2. 2013 daňová kontrola ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole č. j. 214766/12/059931107116. Z ní vyplynulo, že předložené důkazní prostředky dle správce daně neosvědčily skutečnosti tvrzené CGM, a závěrem daňové kontroly bylo, že CGM fakticky neprokázala hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelných plnění, tj. tak, jak je prezentováno v daňových dokladech, a neprokázala, že tato zdanitelná plnění byla použita v rámci jejích ekonomických činností, jak stanoví § 72 odst. 1 zákona o DPH. Na základě zprávy o daňové kontrole byly vydány předmětné dodatečné platební výměry, v nichž správce daně vyloučil z nároku na odpočet daně daňové doklady přijaté od společností STATUS a CZERUCO v celkové výši 175 097 554 Kč a uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko v celkové hodnotě 1 034 243 052 Kč.

[8] Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala CGM odvolání, o kterém žalovaný rozhodl výše označeným způsobem. V odůvodnění uvedl, že daňový subjekt v příslušných daňových přiznáních vykazoval nadměrné odpočty ve vysokých částkách, především v důsledku nákupu „zhotovení marketingových studií trhu stavební výroby...“ od deklarovaných dodavatelů, tuzemských společností STATUS a CZERUCO, dle předložených smluv o dílo a souvisejících dodavatelských faktur na vstupu, na základě nichž uplatnil nárok na odpočet daně, a prodeje „zhotovení marketingových studií trhu stavební výroby...“ do třetích zemí, a to do Ruské federace společností YUNIČAR a do Spojených arabských emirátů společností A.B.C. dle předložených smluv o dílo a souvisejících odběratelských faktur, uplatněných na výstupu bez daně jako dodání služeb s místem plnění mimo tuzemsko. Ze zprávy o daňové kontrole a z předloženého spisového materiálu vyplývá, že daňový subjekt byl součástí řetězců společností:

1. GALLSEN → STATUS → daňový subjekt → YUNIČAR
2. GALLSEN → STATUS → daňový subjekt → A.B.C.
3. CZERUCO → daňový subjekt → YUNIČAR

[9] Žalovaný dále uvedl, že pokud v průběhu dokazování provedeného v rámci daňové kontroly nebylo prokázáno přijetí zmíněných zdanitelných plnění, nemohla být tato ani dále

dodána daňovým subjektem jeho odběrateli. Dle žalovaného se v předmětném případě daňovému subjektu nepodařilo prokázat, že došlo k poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko, jak deklaroval v předmětných daňových přiznáních, a že mu vznikla povinnost priznat uskutečněná plnění tak, jak je uvedeno v § 24a zákona o DPH. Rovněž poukázal na personální propojení mezi žalobcem a jeho subdodavateli. Dále uvedl, že je zřejmé, že společnost GALLSEN neměla materiální zázemí ani žádné kvalifikované zaměstnance, prostřednictvím kterých by předmětné marketingové studie mohla vyhotovit, a že společnost YUNIČAR neměla žádné hospodářské zázemí a nevykonávala ani žádnou hospodářskou činnost.

[10] Žalobce rozhodnutí žalovaného napadl žalobou, na základě které toto rozhodnutí krajský soud přezkoumal. Na úvod uvedl, že dospěl k závěru, že „žaloba je částečně důvodná.“ Následně se vyjádřil k jednotlivým námitkám, a žalobu zamítl.

[11] Krajský soud se nejprve zabýval tím, zda měly správní orgány dostatek důvodů ke zpochybnění toho, zda k vypracování marketingových studií skutečně došlo v době a způsobem tvrzeným žalobcem, a následně tím, zda žalobce vypracování těchto studií v souladu se svým tvrzením skutečně prokázal. Vzhledem k tomu, že předmětné marketingové studie byly fakturovány v rámci tří „řetězců“ společností, rozebral soud otázku (ne)unesení důkazního břemene u každého „řetězce“ jednotlivě.

[12] Nejprve krajský soud posuzoval řetězec GALLSEN-STATUS-CGM-YUNIČAR. Připomněl, že prvním důvodem pro pochybnost žalovaného o reálném uskutečnění zdanitelných plnění byl nedostatek kapacit společnosti GALLSEN, k čemuž uvedl, že tuto pochybnost sdílí. Konstatoval, že podle výpovědi znalce Ing. Háška by ke zpracování předmětných studií bylo třeba řádově desítek lidí, což je skutečnost, kterou žalobce sám nerozporuje. Podle informací zjištěných správcem daně však společnost GALLSEN takové kapacity neměla. Soud dal žalobci za pravdu ohledně částečné vnitřní rozpornosti podkladů, ze kterých žalovaný vycházel (bývalý zástupce společnosti GALLSEN P. P. při výslechu na policii uvedl, že on a dvě dámy byli jedinými zaměstnanci společnosti, zatímco vedoucí investičního oddělení společnosti STATUS pan J. J. uvedl, že společnost GALLSEN pro ně provádí třeba kácení stromů, demolice nebo terénní úpravy, což zjevně vyžaduje více zaměstnanců), přesto z nich dle soudu však vyplynula pochybnost o schopnostech společnosti GALLSEN zpracovat marketingovou studii ukrajinského realitního trhu. Místním šetřením správce daně bylo dále zjištěno, že na adrese sídla společnosti GALLSEN se nachází budova, v níž je tenisová hala a květinářství. Na dotaz správce daně majitelka květinářství a zaměstnankyně tenisové haly sdělily, že společnost GALLSEN sice měla na dveřích jedné z místností štítek s uvedením názvu společnosti, ale přestože jsou obě denně v této budově, nikdy nikoho z této společnosti neviděly. Podle dotázaných zhruba před rokem a půl označení společnosti ze dveří místnosti uvnitř budovy zmizelo a zůstala pouze označená poštovní schránka a plechový poutač s názvem společnosti - obojí upevněné na plotě objektu. Výše uvedené skutečnosti podle názoru soudu postačují pro důvodné pochybnosti o reálném uskutečnění zdanitelného plnění způsobem tvrzeným daňovým subjektem a odpovídajícím příslušným fakturám. Ostatní okolnosti uváděné žalovaným pro zdůvodnění jeho pochybností o uskutečnění zdanitelného plnění již soud nezkoumal, neboť výše uvedenými skutečnostmi již správní orgány své důkazní břemeno splnily.

[13] Soud dále zkoumal to, zda žalobce pochybnosti správce daně vyvrátil a uskutečnění zdanitelného plnění prokázal, a dospěl k závěru, že tomu tak nebylo. Žalobce uvedl, že kopiemi příslušných marketingových studií nedisponuje, a předložil pouze fotografie částí některých studií. Dále žalobce předložil znalecký posudek Ing. Háška, který posuzoval studie předložené mu právními zástupci společnosti YUNIČAR v období říjen-prosinec 2011. Soud však souhlasil se žalovaným, že tyto dokumenty nemohly prokázat, že posuzované studie byly právě ty, které měl žalobce dodat společnosti YUNIČAR o několik let dříve, ale pouze to, že nějaké studie

pokračování

(odpovídající obsahem tomu, co mělo být předmětem smluv o dílo mezi žalobcem a společností YUNIČAR) existují. Žalobce dále napadl výzvu správce daně k doložení, kdo konkrétně předmětné studie zpracovával. Soud konstatoval, že ve většině případů by taková výzva správce daně byla nezákonná, neboť obecně nelze po daňovém subjektu požadovat, aby měl podrobné informace o zaměstnancích svého obchodního partnera. V projednávaném případě však byla situace odlišná. První tři články řetězu (GALLSEN, STATUS a CGM-žalobce) byly totiž personálně propojené a zjevně šlo o osoby jednající ve shodě. V případě společností STATUS a CGM bylo toto propojení zjevné již z obchodního rejstříku a žalobce sám jej ani nezpochybňuje. V případě společnosti GALLSEN pak soud vyjádřil své přesvědčení, že skutečnosti uvedené žalovaným (že se doklady společnosti GALLSEN včetně zakládající listiny, razítek a přístupových údajů k bankovnímu účtu našly při domovních prohlídkách osob tvořících součást personálního propojení mezi společnostmi CGM, STATUS a CZERUCO) jednoznačně prokázaly faktické personální propojení mezi společnostmi GALLSEN a společnostmi CGM, STATUS a CZERUCO. Za situace kdy byl žalobce se společností GALLSEN propojen, bylo dle názoru soudu možné a vhodné se žalobce dotazovat na to, které osoby ve společnosti GALLSEN marketingové studie vypracovaly, resp. jakým způsobem je tato společnost zhotovila. Žalobce se pak nemůže bránit argumentací, že jde o jiný subjekt, o kterém nemůže nic tvrdit. Soud tak shrnul, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož neprokázal, že marketingové studie skutečně převzal a předal je společnosti YUNIČAR, a rozhodnutí žalovaného tak bylo v této části správné. Krajský soud dodal, že pro jeho závěr nebylo podstatné, zda bylo zdanitelné plnění reálně uskutečněno, či nikoliv, ale pouze to, že správce daně reálnost jeho uskutečnění důvodně zpochybnil a žalobce neprokázal, že by zdanitelné plnění bylo reálně uskutečněno, jak uváděl ve svém daňovém tvrzení.

[14] K druhému řetězci GALLSEN-STATUS-CGM-A.B.C. krajský soud odkázal na výše nastíněné vypořádání situace ohledně prvního řetězce, neboť pochybnosti správce daně ohledně tohoto řetězce měly rovněž původ v nedostatečné kapacitě společnosti GALLSEN, a žalobce tyto pochybnosti neodstranil. Druhý řetězec se odlišoval pouze osobou objednatel marketingových studií.

[15] Následně krajský soud zkoumal třetí řetězec CZERUCO-CGM-YUNIČAR. Krajský soud připomněl, že žalovaný založil své pochybnosti na tvrzení, že společnost YUNIČAR žádnou ekonomickou činnost nevyvíjela, a zároveň též na podobnosti třetího řetězce s řetězci předchozími. Tento závěr správní orgány vyvodily ze zprávy ruské daňové správy, že tato společnost podala v letech 2007 – 2010 nulové daňové přiznání (s výjimkou jednoho čtvrtletí), a z výpovědi ředitelky společnosti O., která uvedla, že o činnosti společnosti nic neví, že pracuje jako číšnice a že za to, že byla zapsána do obchodního rejstříku jako generální ředitelka společnosti, dostala zapláceno od nějaké paní O., kterou nezná. K námitce žalobce, že O. dodatečně tvrdila, že studie převzala, krajský soud uvedl, že ani toto prohlášení nezpochybnilo závěr o ekonomické nečinnosti společnosti YUNIČAR. Krajský soud vyhodnotil, že i v případě třetího řetězce správní orgány unesly důkazní břemeno zpochybnění daňového tvrzení a že ani zde žalobce jejich pochybnosti nevyvrátil.

[16] K výtce stěžovatele ohledně odmítnutí návrhu na provedení výslechů svědků V. D. a E. J. správcem daně krajský soud konstatoval, že se ztotožnil se závěrem žalovaného, že výslechy navrhovaných svědků nebyly pro objasnění věci zapotřebí. Rozvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně zdůvodnil, proč považoval tyto výslechy za nadbytečné, a soud s tímto vysvětlením vyjádřil souhlas. Rovněž výtka, že žalovaný nevypořádal všechny odvolací námítky, byla dle krajského soudu nedůvodná. Vyslovil, že žalovaný odůvodnil své rozhodnutí více než dostatečně.

[17] Z uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

II. Kasační stížnost žalobce

[18] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti tomuto rozsudku podal v zákonné lhůtě kasační stížnost opřenu o § 103 odst. 1 písm. a), b), a d) s. ř. s.

[19] V kasační stížnosti stěžovatel nejprve namítl, že správce daně i žalovaný vycházeli v daňovém řízení z informací získaných policií a z výsledků jiných daňových řízení, kterých se stěžovatel ani společnost CGM neměli šanci zúčastnit, a nemohli tedy nijak ovlivnit jejich interpretaci. Správní orgány tedy k předmětnému daňovému řízení s CGM přistoupili s předpokladem, že jde o podvod, a soud většinu jejich premis akceptoval. Stěžovatel podotknul, že se v žalobě snažil poukázat na jednotlivé body, u kterých byla pravděpodobnější jiná interpretace než ta předložená žalovaným.

[20] Následně stěžovatel vyjádřil své přesvědčení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť krajský soud v odůvodnění uvedl, že žalobu shledal částečně důvodnou, následně však neuvedl důvody pro tento závěr, a ani jej do rozsudku nepromítl.

[21] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud nekriticky převzal pohled žalovaného na policejní výslech svědka pana P., ze kterého vyplynulo, že on a další dvě ženy byli jedinými zaměstnanci společnosti GALLSEN. Soud také nevzal do úvahy, že se marketingové studie týkaly hlavně různých oblastí Ukrajiny, a těžko se tedy mohly připravovat v ČR. Správcem daně zjištěná skutečnost, že se na adrese společnosti GALLSEN nikdo ze zaměstnanců nevyskytoval, proto dle stěžovatele nemohla být rozhodující pro závěr o nedostatku kapacit společnosti GALLSEN pro uskutečnění deklarovaných plnění tak, jak bylo uvedeno ve smlouvách o dílo a fakturaci. Stěžovatel vyslovil přesvědčení, že argument nedostatečných kapacit společnosti GALLSEN k vypracování předmětných plnění neměl dostatečný podklad v důkazech provedených v rámci daňového řízení.

[22] K názoru soudu a žalovaného, že znalecký posudek Ing. Hálka nemůže prokázat, že jím posuzované studie byly právě ty, které měl stěžovatel dodat společnosti YUNIČAR, ale že to prokazuje pouze existenci nějakých studií, stěžovatel namítl, že se krajský soud v rozsudku nezabýval některými jednotlivostmi. Stěžovatel na podporu svých žalobních tvrzení uvedl, že posudek na předložené studie byl vypracován v roce 2008, což odpovídá době, kdy měly být podle smlouvy o dílo vypracovány příslušné studie. Další průkaznou skutečností bylo dle stěžovatele to, že v posudku byly názvy jednotlivých oblastí uvedeny ve stejných posloupnostech jako ve smlouvách o dílo mezi firmou CGM a firmou YUNIČAR.

[23] Stěžovatel dále vyjádřil názor, že spojitost L. B., u kterého byly Policií ČR nalezeny některé dokumenty a který měl mimo jiné přístup k bankovnímu účtu společnosti GALLSEN, se společností STATUS, CZERUCO, Brioleta ani CGM nebyla prokázána.

[24] Soud ani žalovaný dle stěžovatele nevzali do úvahy závěr policejního vyšetřování o tom, že k trestnému činu nedošlo.

[25] Stěžovatel dále namítl, že se krajský soud nevyjádřil k žalobní námitce pod písmenem O, tj. že společnost CGM nemohla mít v případě, že by vše proběhlo ve fakturaci, nikoli ve skutečném plnění (jak interpretoval žalovaný), žádný profit. Stěžovatel rozvedl, že sumu vykázané a nárokové DPH (za období červen 2008 – duben 2009 to bylo 175 097 554 Kč)

pokračování

musela CGM svým dodavatelům uhradit, takže pokud by tuto částku od správce daně obdržela, byla by celkově na nule. Totéž dle stěžovatele platilo v případě dodavatele STATUS. Stěžovatel podotknul, že neměl k dispozici údaje z daňových řízení u této společnosti, ale jelikož žalovaný netvrdil opak, stěžovatel předpokládal, že ta společnost částky DPH uvedla na výstupu a současně si uplatnila (pravděpodobně o něco nižší) odpočet DPH na vstupu. Z transakce tedy rovněž neměla žádný zisk. U společností GALLSEN a CZERUCO, označených Policií ČR, správcem daně a žalovaným, které akceptoval soud jako první články řetězců, stěžovatel rovněž vyslovil svůj předpoklad, že částky DPH, na které si uplatňovaly odpočet společnosti STATUS a CGM, přiznaly plnění na výstupu. Pokud tyto dvě společnosti příslušnou daň neodvedly, např. z důvodu, že na vstupu uplatnily nějaká vymyšlená plnění, tak to by již žádnou souvislost se společností CGM nemělo. Žalovaný ani ve svém vyjádření k žalobě neuvádí, která společnost daň neodvedla, a rovněž neuvádí, jakým způsobem jím popsany „podvod“ připravil státní rozpočet o DPH, resp. o jakou celkovou částku. Stěžovatel vyjádřil, že se tímto žalobním bodem soud rozhodně měl zabývat, neboť v důsledku postupu žalovaného a správce daně bylo vyměřeno účastníkům téměř 4x tolik, co bylo sumárně účastníky všech tří „řetězců“ nárokováno. Tímto postupem byl dle stěžovatele porušen princip přiměřenosti.

[26] Stěžovatel dále napadl soudem potvrzený závěr žalovaného, že další výslech pana V. D. a paní E. J. nebyl pro objasnění věci potřebný, resp. hodnocení soudu, že žalovaný tento svůj postup řádně zdůvodnil. Stěžovatel vyjádřil své přesvědčení, že správce daně i žalovaný se opakování svědectví vyhýbali, a proto společnost CGM nemohla uplatnit svá procesní práva, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, který se zabýval použitelností výpovědi v trestním řízení pro řízení daňové. V něm se uvádí, že *„takový důkaz dle názoru soudu použitelný je, neboť jinak nemohly být zjištěny pro řízení relevantní skutečnosti. Nelze ani argumentovat tím, že daňový subjekt nemohl uplatnit při provádění výslechu svá procesní práva - taková situace by nastala pouze, pokud by se tak správce daně provedení téhož důkazu v rámci daňového řízení vyhýbal.“* Žalovaný k tomu poukazoval na skutečnost, že zástupce CGM v rámci daňového řízení požadoval policejní výslechy těchto dvou svědků zanést do spisu jako důkaz, což soud rovněž uvedl (str. 7 rozsudku). Zástupce CGM však považoval výsledky výslechů těchto dvou svědků za důkaz ve prospěch společnosti CGM. Když však správce daně i žalovaný odmítli, že by těmito výslechy bylo možné prokázat rozhodné skutečnosti, dle stěžovatele bylo neprovedení nových výslechů těchto svědků porušením procesních práv CGM a soud měl toto konstatovat.

[27] Stěžovatel dále poukázal na vyjádření žalovaného, že i v případě, že by navrhovaní svědci paní J. a pan D. skutečně viděli některé z předmětných marketingových studií, jež měly být předmětem faktur vydaných společností STATUS pro daňový subjekt, jednalo by se pouze o zlomek z celkového počtu 146 studií a 438 aktualizací, a zmíněné výslechy by nemohly prokázat přijetí předmětných zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu (bod 66 napadeného rozhodnutí). Tento názor však stěžovatel zpochybnil a vyslovil, že pokud by se prokázalo uskutečnění jakékoliv části deklarovaných plnění, tak by správce daně nemohl vyloučit celý odpočet DPH z kontrolovaných daňových dokladů, ale musel by připustit odpočet přinejmenším z prokázané části plnění. Pokud tedy v posudku znalce Ing. Háčka byla potvrzena část 25,24 % fakturovaného plnění (bod 58 rozhodnutí žalovaného), tak by dle stěžovatele měl správce daně připustit minimálně toto procento z celkově uplatněného odpočtu DPH.

[28] Dále stěžovatel zpochybnil posouzení námitek nevypořádání některých základních námitek stěžovatele v rozhodnutí žalovaného krajským soudem. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 110/2008 - 119, vyhodnotil vypořádání příslušných námitek jako dostatečné. Dle stěžovatele se však žalovaný nevypořádal s následujícími výtkami:

1) Svědectví paní O. na Ruské daňové správě svědčí o tom, že ona nebyla o činnosti YUNIČAR informována, neboť byla pouze formální ředitelkou resp. zakladatelkou této společnosti. Proto její svědectví nelze brát vůbec do úvahy. Pokud však ano, pak by se mělo vzít do úvahy také její prohlášení ze dne 2. 3. 2012. Generální plnou moc - prokuru měl pan A. M. K. od samotného vzniku společnosti, tedy on vedl činnost YUNIČAR.

2) Studie, které posuzoval znalec, byly členěny stejně jako ty, které byly popsány ve smlouvách o dílo. Bylo posuzováno celkem 32 studií. Náhoda stejného členění je proto téměř vyloučena.

3) Studie, které posuzoval znalec, byly datované ve stejném období, ve kterém byly vypracovány podle smluv o dílo a kdy proběhla fakturace. Soud přebírá od žalovaného a v rozsudku uvádí pouze to, že v období říjen-prosinec 2011 posuzované studie byly dodány firmě YUNIČAR o několik let dříve.

4) Znalecký posudek správce daně ani žalovaný nehodnotili. Akceptovali pouze konstatování znalce, že k vypracování těchto studií bylo potřeba desítek lidí.

5) Soud se nevypořádal se ani se stěžovatelem uvedenou jinou interpretací všech zjištění, která připouštějí existenci dalších spolupracovníků firmy GALLSEN, tedy i těch, kteří by byli schopni vypracovat předmětné studie. Nevypořádal se ani s konstatováním, že nedostatečný počet lidí nebyl správcem daně zjištěn u společnosti CZERUCO.

[29] Stěžovatel vyslovil názor, že mezi základní námitky bylo nutno počítat všech 7 námitek na porušení jeho procesních práv uvedených v oddílu III. žaloby. Odvolání krajského soudu na výše označený rozsudek Nejvyššího správního soudu, kterým soud omlouval chybějící reakce žalovaného na tyto námitky, proto bylo dle stěžovatele nedostatečné. Krajský soud měl konstatovat porušení § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalovaným, a jeho rozhodnutí zrušit.

[30] Stěžovatel poukázal na to, že krajský soud se vůbec nevysslovil k žalobnímu bodu IV.O.1, ve kterém stěžovatel namítl, že když žalovaný rozhodnutím č. j. 15285/14/5000-14204-701858 ze dne 16. 6. 2014 zrušil dodatečný platební výměr na nižší daň z příjmu právnických osob, fakticky tím uznal reálnost výnosů CGM Czech za fakturaci marketingových studií na společnosti YUNIČAR a A.B.C. a ponechal v nákladech došlé faktury od společností STATUS a CZERUCO, tedy připustil, že plnění od těch dvou společností přijal. Své rozhodnutí žalovaný zdůvodnil odkazem na § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle kterého jsou předmětem daně „*příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen „příjmy“), není-li dále stanoveno jinak.*“ Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že podle citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů podléhají příjmy (výnosy) zdanění pouze, pokud se deklarovaná činnost a nakládání s majetkem uskuteční. Zákon o daních z příjmů nemá ustanovení, které by odpovídalo § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH, že priznat daň je povinna osoba, která vystaví doklad obsahující daň.

[31] Stěžovatel dále citoval vyjádření krajského soudu, že pro jeho závěr nebylo podstatné, zda bylo zdanitelné plnění reálně uskutečněno, či nikoliv, ale pouze to, že správce daně reálnost jeho uskutečnění důvodně zpochybnil a žalobce neprokázal, že by zdanitelné plnění bylo reálně uskutečněno, jak uváděl ve svém daňovém tvrzení. Stěžovatel k tomu uvedl, že pokud bylo zdanitelné plnění reálně uskutečněno a správce daně k důvodnému zpochybnění jeho uskutečnění požadoval doložit jenom jím specifikované důkazní prostředky, odmítal jiné důkazní prostředky předkládané daňovým subjektem a ani soud jeho argumenty neakceptoval, tak je něco špatně. V takovém případě dle stěžovatele nelze vyloučit negativní zaujatost orgánů finanční

pokračování

správy, která mohla být značně ovlivněna např. předchozím vyšetřováním Policií ČR. U soudu lze rovněž předpokládat ovlivnění argumentací finanční správy.

[32] Stěžovatel namítl, že nesouhlasí s názorem krajského soudu, že správce daně unesl důkazní břemeno pro zpochybnění daňových tvrzení CGM, neboť skutková podstata, ze které správní orgán při vydání napadeného rozhodnutí vycházel, neměla dostatečnou oporu ve spisech a v důkazech provedených v předmětném daňovém řízení, a navíc při zjišťování skutkové podstaty byl opakovaně porušen zákon takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost rozhodnutí správního orgánu.

[33] Z uvedených důvodů pak stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[34] Žalovaný se k věci vyjádřil přípisem ze dne 11. 11. 2016, ve kterém navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou, a v plném rozsahu odkázal na své rozhodnutí o odvolání, spisový materiál, své vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek krajského soudu, se kterými se zcela ztotožnil. V souvislosti s námitkou nepřezkoumatelnosti připustil, že krajský soud v odůvodnění rozsudku skutečně uvedl, že dospěl k závěru, že je žaloba částečně důvodná. Na základě tohoto dílčího faktu však nelze rozsudek považovat za nepřezkoumatelný, neboť z kontextu celého rozsudku a zejména z odůvodnění vyplývá, že krajský soud shledal žalobu nedůvodnou v celém rozsahu, a citovaný závěr byl tedy zřejmě chybou v psaní. Dle žalovaného je z odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jakým způsobem při jeho hodnocení postupoval, a na jeho základě učiněný právní závěr se v souladu s odůvodněním promítl též do výroku rozsudku. Žalovaný dále vyjádřil svůj nesouhlas se stěžovatelem tvrzenou nedostatečnou oporou spisového materiálu pro závěry o skutkovém stavu. K námitce neprovedení opětovných výsledků pana D. a paní J. žalovaný konstatoval, že se s ní vypořádal již v rozhodnutí o odvolání a krajský soud se plně ztotožnil s jeho závěrem o nadbytečnosti, neboť pro objasnění věci již nebyly třeba. Žalovaný k tomu doplnil, že k porušení procesních práv stěžovatele nedošlo, neboť stěžovatel nejprve sám zaslal předmětné policejní výsledky s tím, že žádal o jejich zanesení do spisu jako důkaz. Že stěžovatel nesouhlasil s následným hodnocením těchto výsledků správcem daně a závěrů z nich vyplývajících, však dle žalovaného není skutečností, která by odůvodňovala opětovné provedení těchto výsledků, či dokonce správce daně k tomu povinovala. K námitce nevypořádání všech odvolacích námitek v napadeném rozhodnutí žalovaný ve shodě s krajským soudem poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 110/2008 – 119. Závěrem žalovaný odmítl negativní zaujatost správních orgánů a krajského soudu jako ničím nepodložené spekulace stěžovatele.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[35] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[36] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 – 71).

[37] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS),

nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 – 51). Podobně je např. již zmíněným rozsudkem č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 vymezena nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost tak, že za nesrozumitelné je třeba obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.

[38] K nepřezkoumatelnosti rozsudků správních soudů i rozhodnutí správních orgánů je pak Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). V daném případě byla ovšem nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu stěžovatelem namítána.

[39] Stěžovatel konkrétně poukázal na to, že krajský soud v odůvodnění vyslovil, že žalobu shledal částečně důvodnou, následně však neuvedl důvody pro tento závěr, a ani jej do rozsudku nepromítl. Nejvyšší správní soud dal stěžovateli za pravdu, že krajský soud v rozsudku skutečně formuloval, že „*dospěl (...) k závěru, že žaloba je částečně důvodná*“. Z celého obsahu odůvodnění mimo citovanou větu však vyplývá, že krajský soud shledal žalobu nedůvodnou v celém rozsahu, přičemž tento závěr se odráží i ve výroku. Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil s názorem žalovaného, že se jedná o zjevnou chybu v psaní. Tuto chybu pak lze označit za vadu napadeného rozhodnutí, nikoli však takovou, aby zakládala jeho nepřezkoumatelnost, pro kterou by jej bylo třeba zrušit (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2011, č. j. 9 Azs 11/2011 – 59 či rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 93/2014 – 58). Z rozsudku jako celku je jednoznačně seznatelné, jaké skutečnosti vzal krajský soud za prokázané, jakým způsobem postupoval při jejich posuzování i k jakým závěrům došel, přičemž výrok s těmito závěry koresponduje. Nejvyšší správní soud proto vyhodnotil napadený rozsudek jako přezkoumatelný a námitku stěžovatele jako nedůvodnou.

[40] K další námitce stěžovatele, že správce daně i žalovaný vycházeli v daňovém řízení z informací získaných policií a z výsledků jiných daňových řízení, kterých se stěžovatel ani společnost CGM neměli šanci zúčastnit, a nemohli tedy nijak ovlivnit jejich interpretaci, Nejvyšší správní soud uvedl, že tato výtka nebyla obsahem žaloby, a vyhodnotil ji jako nepřijatelnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Na okraj však je na místě poznamenat, že v souladu s § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení, včetně těch, které byly správci daně předány jinými orgány veřejné moci, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení.

[41] Co se týče kapacit společnosti GALLSEN pro vypracování předmětného plnění, Nejvyšší správní soud vyhodnotil jejich posouzení správními orgány i soudem jako řádné. Správní orgány a soud vycházely z výpovědi znalce Ing. Hálka (svědecká výpověď ze dne 27. 6. 2012, dle protokolu č. j. 158244/12/059930107116, provedená na základě návrhu daňového subjektu a za jeho účasti), dle kterého by ke zpracování předmětných studií bylo třeba řádově desítek lidí. Tuto skutečnost stěžovatel nijak nerozporoval. Z informací zjištěných správcem daně vyplynulo, že společnost GALLSEN takové kapacity neměla. Ačkoli, jak upozornil krajský soud, si některé podklady ohledně počtu zaměstnanců společnosti GALLSEN částečně vnitřně odporovaly (výpověď bývalého zástupce společnosti GALLSEN P. P., že měl GALLSEN dohromady tři zaměstnance, oproti výpovědi J. J. ze společnosti STATUS, že GALLSEN pro STATUS prováděl např. kácení stromů), lze dát krajskému soudu za pravdu, že z těchto podkladů přesto vyplývaly

pokračování

pochybnosti o schopnosti uvedené společnosti zpracovat marketingovou studii. Další podklad pak představovaly výsledky místního šetření provedeného správcem daně, kterým bylo zjištěno, že na adrese sídla společnosti GALLSEN se dlouhodobě nikdo nezdržuje ani neobjevuje. Nejvyšší správní soud posoudil, že výše uvedené skutečnosti postačovaly pro unesení důkazního břemena správních orgánů ohledně důvodnosti pochybností o uskutečnění zdanitelného plnění. Hodnocení ze strany krajského soudu tak lze označit za správné, a námitku stěžovatele za nedůvodnou.

[42] Námitku stěžovatele, že se krajský soud v rozsudku nezabýval některými jednotlivostmi (doba posudku odpovídající době zpracování studií, stejné řazení oblastí v posudku i smlouvách na studie) ve vztahu k závěru o nezpůsobilosti znaleckého posudku Ing. Hála prokázat, že jím posuzované studie byly tytéž, které měl stěžovatel dodat společnosti YUNIČAR, vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou. Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud průkaznost citovaného posudku řádně přezkoumal, když posoudil poklady, na základě kterých správce daně, resp. žalovaný učinili své závěry. Skutečnost, že se krajský soud výslovně nevyjádřil k naprosto všem dílčím argumentům, které stěžovatel uváděl na podporu svého tvrzení o průkaznosti posudku, neznamená, že by jeho posouzení trpělo vadou. Nejvyšší správní soud v této souvislosti v rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 110/2008 - 119, na který v jiné části rozsudku upozornil i krajský soud, vyslovil, že „[p]řestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka. To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoícím v rozporu se zásadou efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související.“ Ve vztahu k nyní rozebírané námitce Nejvyšší správní soud konstatoval, že krajský soud řádně posoudil základní otázku průkaznosti posudku pro doložení existence předmětných studií, výtku stěžovatele tak vyhodnotil jako nedůvodnou.

[43] K názoru stěžovatele o neprokázání spojitosti L. B. se společnostmi STATUS, CZERUCO, Brioleta ani CGM Nejvyšší správní soud konstatoval, že se nejedná o tvrzení, ze kterého by bylo zřejmé, na základě čeho jej stěžovatel učinil ani co jím chtěl prokázat. Nejvyšší správní soud se tímto tvrzením proto dále nezabýval. Samotné propojení výše uvedených právnických osob prostřednictvím osob fyzických ovlivňujících jejich jednání bylo žalovaným v žalobou napadeném rozhodnutí důkladně, podrobně a přesvědčivě vysvětleno (viz zejména str. 30 až 37). Konkrétně o roli L. B. se pak žalovaný zmiňuje na str. 35 v bodě [115] – L. B. měl být mailem nalezeným v osobním počítači při domovní prohlídce bytu, jež měl pronajatý, vyzván M. B. k provedení bankovních úhrad v souvislosti s postoupením pohledávek stěžovatele vůči společnosti YUNIČAR na společnost GALLSEN.

[44] Co se týče námitky, že soud ani žalovaný nevzali do úvahy závěr policejního vyšetřování o tom, že k trestnému činu nedošlo, Nejvyšší správní soud konstatoval, že z této námitky nevyplývá, co jí chtěl stěžovatel tvrdit. Stěžovatel v žalobě poukazoval na rozhodnutí Vrchního státního zastupitelství ze dne 1. 7. 2013, sp. zn. 7 VZV 20/2012 – 558, kterým bylo trestní stíhání ohledně zápisů získaných CGM zastaveno, neboť nebylo prokázáno, že by byl spáchán trestný čin. Tento závěr byl však učiněn v rámci příslušného řízení, které probíhalo vedle vedeného řízení daňového. Jeho výsledky tedy nedeterminovaly výsledek daňového řízení, především proto, že předměty těchto řízení byly odlišné. Nejvyšší správní soud ke vztahu uvedených řízení v rozsudku ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011 – 71, vyslovil, že „trestní řízení a řízení daňové,

resp. jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti de iure ani de facto. (...) Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro tyž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Příčinou je jak odlišný předmět těchto řízení, tak zásady a způsoby jejich vedení, zejména při dokazování: Předmětem daňového řízení je nikoli zjišťování, zdali konkrétní osoba spáchala trestný čin či zda byl trestný čin vůbec spáchán, ale činnost směřující ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době (§ 1 odst. 2, § 2 odst. 1 d. ř.). Uvažovat, zda to které rozhodnutí vydané v trestním řízení zavazovalo správce daně ke určitému výsledku jím vedeného řízení, by proto bylo relevantní pouze v případě, pokud by výsledek daňového řízení měl být závislý na otázce, zda konkrétní osoba (zejm. svědek či daňový subjekt) spáchala, či nespáchala trestný čin nebo zda došlo či nedošlo k jeho spáchání.“ V nyní posuzovaném případě tomu tak však nebylo. Předmětem řízení vedeného správcem daně byla otázka zdanění stěžovatele, nikoliv to, zda svým jednáním spáchal trestný čin. Trestní řízení bylo vedeno „vedle“ řízení daňového, zcela na něm nezávisle.

[45] Žalovaný se v napadeném rozhodnutí k uvedené námitce stěžovatele vyjádřil, a to v odst. 201, kde v souladu s výše uvedeným konstatoval, že pokud bylo trestní stíhání stěžovatele zastaveno, zjevně se orgánům činným v trestním řízení nepodařilo získat dostatek důkazů. Žalovaný vyslovil, že tím nelze argumentovat při dokazování v daňovém řízení, kde leží břemeno dokazování primárně na daňovém subjektu, a shrnul, že z výsledku trestního řízení nelze bez dalšího dovozovat, že by daňový subjekt vykázal daňovou povinnost ve správné výši. Nejvyšší správní soud konstatoval, že krajský soud se k výsledku trestního řízení výslovně nevyjádřil. Poznamenal však, že s ohledem na výše uvedené, kdy výsledek tohoto řízení nemohl mít přímý vliv na řízení daňové a kdy se žalovaný ke vztahu obou řízení podrobně vyjádřil, nebyl rozsudek krajského soudu zatížen vadou, která by zakládala jeho nezákonnost, a pro kterou by bylo třeba jej zrušit.

[46] K námitce, že se krajský soud nevyjádřil k žalobnímu bodu pod písmenem O, ve které se stěžovatel ohradil, že společnost CGM nemohla mít v případě, že by vše proběhlo ve fakturaci, nikoli ve skutečném plnění (jak interpretoval žalovaný), žádný profit, Nejvyšší správní soud uvedl, že není důvodná. Jak uvedl žalovaný ve svém vyjádření k žalobě (s. 5-7, bod Ad 2 a Ad 3), argumentace stěžovatele by byla použitelná za situace, kdy by k prokázání předmětu plnění došlo bez jakýchkoli pochyb. K tomu však nedošlo. Nadto je třeba upozornit, že v rozhodnutí o odvolání byla uvedená argumentace použita pouze nad rámec. Žalovaný v odst. 69 rozhodnutí vyslovil, že provedeným dokazováním nebyl prokázán předmět daně dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, tj. nebylo prokázáno, že k přijetí zdanitelných plnění došlo fakticky tak, jak bylo uvedeno na příslušných daňových dokladech, a že tedy došlo k přijetí zdanitelných plnění tak, aby mohl být uplatněn nárok na odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Protože byly daňové doklady zpochybněny a daňový subjekt tyto pochyby neodstranil, nemohl být na základě těchto dokladů uplatněn nárok na odpočet daně ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH. Je možno shrnout, že závěr předmětného řízení byl postaven na tom, že daňový subjekt neprokázal existenci předmětu daně, tedy to, že k přijetí a uskutečnění plnění fakticky došlo. Poukaz na nestandardní okolnosti celého případu vyjmenované v rozhodnutí o odvolání (odst. 149 - 150) a povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH, ze kterých by vyplynulo odmítnutí nároku na odpočet DPH a neuznání uskutečněných plnění za situace, kdy by pochybnosti správce nebyly dostatečně silné, aby bylo možno dojít k závěru o neuskutečnění těchto plnění, byl v rozhodnutí žalovaného uveden pouze nad rámec. Jestliže tedy stěžovatel postavil svoji argumentaci na zpochybnování toho, co žalovaný uvedl pouze pro dokreslení, nelze krajskému soudu vyčítat, že se k ní výslovně nevyjádřil. Co se týče vytýkané nepřiměřenosti postupu žalovaného, Nejvyšší správní soud konstatoval, že tato námitka nebyla obsahem žaloby, a vyhodnotil ji jako nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

pokračování

[47] Co se týče neprovedení dalšího výslechu pana V. D. a paní E. J., Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem v hodnocení jeho nepotřebnosti. Žalovaný svůj postup řádně zdůvodnil, když vysvětlil, proč by provedením dalšího výslechu nemohly být získány informace, které by přispěly k objasnění věci (viz odst. 66, 179 a 199 rozhodnutí žalovaného). Z protokolů, ve kterých jsou výpovědi jmenovaných zaznamenány (oba ze dne 11. 10. 2012, č. j. OKFK-264-283/TČ-2009-251202 a č. j. OKFK-264-284/TČ-2009-251202), a které stěžovatel sám navrhl jako důkaz, je zřejmé, že uvedení pracovníci finančního úřadu nebyli schopni s jistotou potvrdit žádné údaje týkající se zjišťované věci již v době provedení výslechu, a že by nemohli žádné nové informace nabídnout ani při jeho opakování. Z uvedeného vyplývá, že správní orgány nepřistoupily k opakování výslechů nikoli proto, že by se mu snažily vyhnout, jak předestíral stěžovatel, ale proto, že vyhodnotily a řádně zdůvodnily to, že by opakování nevedlo k objasnění věci, a bylo by tedy bezpředmětné. V daném případě nedošlo k porušení procesních práv stěžovatele, a to ani z důvodu, že jím navržené důkazy nebyly interpretovány na podporu jeho tvrzení, jak vytýkal v kasační stížnosti. Lze shrnout, že krajský soud řádně posoudil, že postup žalovaného byl v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud tedy vyhodnotil námitku stěžovatele jako nedůvodnou.

[48] Co se týče stěžovatelovy interpretace bodu 58 rozhodnutí žalovaného, ze kterého stěžovatel vyvodil, že v posudku znalce Ing. Hála byla potvrzena část 25,24 % fakturovaného plnění, a na základě toho měl správce daně připustit odpočet přinejmenším z této prokázané části plnění, Nejvyšší správní soud konstatoval, že tato námitka nebyla obsahem žaloby, a vyhodnotil ji jako nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[49] K námitce nedostatečného vypořádání některých základních námitek stěžovatele v rozhodnutí žalovaného Nejvyšší správní soud vyslovil, že se ztotožnil s názorem krajského soudu, a označil tuto výtku za nedůvodnou. Jak již bylo uvedeno výše (viz odst. 42 tohoto rozsudku), povinnost odůvodňovat rozhodnutí nemůže být chápána dogmaticky, a v některých případech nelze požadovat výslovnou odpověď na každou dílčí námitku, nebo, jak tomu bylo v nyní zkoumaném případě, na každý jednotlivý argument, který stěžovatel použil k podpoře svých tvrzení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 110/2008 - 119). Nejvyšší správní soud vyhodnotil, že žalovaný své rozhodnutí řádně odůvodnil, když na 65 stranách rozebral, jakým způsobem postupoval, z jakých podkladů vycházel, jaké skutečnosti vzal za prokázané, a jaké závěry z nich učinil.

[50] Námitku, že se krajský soud nevyjádřil k tomu, že když žalovaný zrušil (pravděpodobně rozhodnutím č. j. 15285/14/5000-14204-701858 ze dne 16. 6. 2014 – ve spise žalovaného není založeno, pozn. NSS) dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob, fakticky tím uznal reálnost výnosů CGM za fakturaci marketingových studií na společnosti YUNIČAR a ABC a ponechal v nákladech došlé faktury od společností STATUS a CZERUCO, vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání (body 228 - 231) uvedl, že rozdílnost výsledků daňových řízení ohledně daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob byla zcela pochopitelná, a to zejména z důvodu jejich rozdílné právní úpravy, rozdílu v předmětu daně a rozsahu prokazovaných skutečností, když z pohledu daně z přidané hodnoty bylo nutné prokázat nejen formální stránku věci, ale též faktické uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno. Vzhledem k tomu, že napadený rozsudek se zabýval pouze řízením o dani z přidané hodnoty, v odůvodnění se zabýval skutečnostmi důležitými pro toto řízení, tedy zejména prokazováním faktického uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno. Tomuto názoru přisvědčil i krajský soud.

[51] Výše uvedenou argumentaci žalovaného a krajského soudu je třeba v obecné rovině zkorrigovat jako nepřesnou a paušalizující, avšak uvedený závěr Nejvyššího správního soudu nic nemění na správnosti závěrů obou orgánů v nyní projednávané konkrétní věci. V rozsudku

ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud vyslovil závěr, který lze zobecnit tak, že vyjde-li v určitém daňovém řízení najevo, že v jiném daňovém řízení dospěl správce daně ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, k odlišným skutkovým zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení. V nyní projednávané věci týkající se daňové povinnosti stěžovatele na DPH jsou skutková zjištění a z nich učiněné právní závěry žalovaného zcela přesvědčivé v tom smyslu, že stěžovatel neprokázal, že by od svých dodavatelů přijal a svým odběratelům dále dodal sporné zdanitelné plnění, které mělo spočívat v marketingových studiích. Naopak, nejpravděpodobnější verzi reality vyslou najevo z dosud zjištěných skutečností je, že veškerá tato údajná plnění byla buď fiktivní, nebo přinejmenším zčásti předstíraná - marketingové studie možná byly v nějaké podobě zpracovány, ovšem v diametrálně jiném rozsahu, obsahu a kvalitě, než stěžovatel tvrdil, a pro odběratele neměly žádný skutečný ekonomický význam, nýbrž šlo pouze o prostředek k pokusu o vylákání odpočtu na DPH od státu pomocí jakési „Potěmkinovy vesnice“ fingující skutečnou ekonomickou činnost v podobě složitého řetězce údajných obchodních vztahů různých navenek nezávislých, ve skutečnosti však úzce propojených společností. Na základě těchto zjištění a závěrů žalovaný stěžovateli zcela správně doměřil DPH. Hodnocení popsaného údajného plnění v podobě marketingových studií pro účely daně z příjmů právnických osob musí vycházet z těchto skutkových zjištění, přesněji řečeno se od nich nemůže v rovině skutkové odchylovat, ledaže by byly zjištěny skutečnosti další, v rámci řízení o DPH nevzaté v úvahu. Pro účely daně z příjmů právnických osob tedy musí být – s výše uvedenou výhradou případných nových zjištění - stejně jako pro účely DPH považováno za nejisté a stěžovatelem neprokázané, že vůbec nějaké marketingové studie existovaly, kdo je stěžovateli dodal a komu je dále dodal on. Nicméně pokud stěžovatel v souvislosti s touto svou údajnou ekonomickou činností získal od jiného nějaký příjem, který by podléhal dani z příjmů právnických osob, není *a priori* vyloučeno, že takový příjem mu může být zdaněn. Není však předmětem řízení v nyní projednávané věci řešit daňovou povinnost stěžovatele na dani z příjmů právnických osob. Skutkovými závěry z oblasti DPH by však bylo lze argumentovat v případných řízeních o mimořádných opravných či dozorcích prostředcích v oblasti daně z příjmů právnických osob, pokud by taková řízení byla vedena či mohla být s ohledem na zákonné lhůty ještě zahájena.

[52] Názor stěžovatele, že nelze vyloučit negativní zaujatost finanční správy, označil Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem za ničím nepodloženou spekulaci.

[53] Nejvyšší správní soud se závěrem ztotožnil s názorem krajského soudu ohledně unesení důkazního břemene pro zpochybnění daňových tvrzení CGM správcem daně. Skutková podstata měla dostatečnou oporu ve spisech a při jejím zjišťování byl dodržen zákonný postup. K podrobnostem odkázal Nejvyšší správní soud na vypořádání jednotlivých námitek stěžovatele výše.

IV. Závěr a náklady řízení

[54] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[55] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a Odvolacímu finančnímu ředitelství, které by jako

pokračování

procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti na jejich náhradu zásadně mělo právo, žádné náklady, jež by přesahovaly jeho běžnou úřední činnost, s tímto řízením nevznikly, a proto mu jejich náhradu soud nepřiznal.

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

V Brně dne 20. dubna 2017

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu