



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové, v právní věci žalobce: **ADV PARTNER, družstvo**, se sídlem Tř. Tomáše Bati 4008, Zlín, zast. Mgr. Pavlem Lízalem, advokátem, se sídlem J. A. Bati 5637, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2014, č. j. 13063/14/5000-14201-703604, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2016, č. j. 30 Af 49/2014 – 42,

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** 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 :

Včasně podanou kasační stížností brojí žalobce, jakožto stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), jímž byly změněny následující dodatečné platební výměry.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 8. 2011, č. j. 302660/11/303911702877 (dále jen „DPV 2007“), doměřil Finanční úřad ve Zlíně (dále jen „správce daně“) z moci úřední stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 v částce 3.360 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu stěžovatele v částce 388.158 Kč, stanovil povinnost stěžovatele uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů), ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 672 Kč, a ve výši 5% z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 19.407 Kč. Správce daně rovněž určil číslo účtu k zaplacení doměřené daně a penále.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 8. 2011, č. j. 302710/11/303911702877 (dále jen „DPV 2008“), doměřil správce daně stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 v částce 153.720 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu v částce 368.360 Kč, stanovil povinnost stěžovatele uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 30.744 Kč a ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 18.418 Kč, a určil číslo účtu k zaplacení doměřené daně a penále.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 8. 2011, č. j. 302773/11/303911702877 (dále jen „DPV 2009“), doměřil správce daně stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 v částce 86.000 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu v částce 385.541 Kč, stanovil povinnost stěžovatele uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 17.200 Kč a ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 19.277 Kč, a určil číslo účtu k zaplacení doměřené daně a penále.

K odvolání stěžovatele proti všem výše uvedeným dodatečným platebním výměrům změnil žalovaný DPV 2007 toliko v části výroku týkající se bankovního spojení, dále změnil DPV 2008 v částce doměřené daně na 159.180 Kč (původně 153.720 Kč), stejně jako ve výši penále na 50 254 Kč (původně 49.162 Kč) a změnil výpočet doměřené daně. DPV 2009 změnil žalovaný pouze v části týkající se bankovního spojení a výpočtu doměřené daně, aniž by toto mělo vliv na částku doměřené daně a penále. Ve zbytku ponechal dodatečné platební výměry beze změny.

V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný zejména uvedl, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že stěžovatel si založil u Československé obchodní banky, a. s., (krom dalších) bankovní účet č. X a č. X (dále jen „účty stěžovatele“), o jejichž založení neúčtoval a nečinil tak ani ohledně disponování s finančními prostředky na těchto účtech. Jedinou osobou s dispozičními právy k těmto účtům stěžovatele byla paní I. B. – statutární orgán stěžovatele. Při ústním jednání dne 13. 8. 2010 zahájil správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009. Správce daně stěžovatele vyzval k prokázání, že v souladu s ustanovením § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), zdanil finanční prostředky, které byly vloženy na účty stěžovatele v předemných zdaňovacích obdobích. Stěžovatel k tomu uvedl, že vkládané finanční prostředky patřily konkrétní maďarské obchodní společnosti, které stěžovatel pomáhal zajistit nákup nemovitostí v Dubaji. Stěžovatel navrhl výsledk pana Zdeňka Vernerera – jednoho z jednatelů zmiňované maďarské společnosti, dále označil webové stránky inzertující prodej bytových jednotek v Dubaji. Stěžovatel rovněž uvedl, že ohledně celé transakce bylo jednáno z 90% s dalším jednatelem maďarské společnosti – panem Attilou Kucsou. O daných transakcích nebylo stěžovatelem účtováno údajně z nevědomosti.

Správce daně zjistil, že na účty stěžovatele byly vkládány finanční prostředky v hotovosti v české měně a průběžně odesílány formou valut do zahraničí (do Spojených arabských emirátů), avšak ne všechny vkládané finanční prostředky byly takto převáděny, neboť některé byly vybírány platební kartou či v hotovosti. V roce 2007 bylo takto z účtů stěžovatele vybráno (a tedy nepřevedeno na zahraniční účty) celkem 402.000 Kč, v roce 2008 celkem 493.900 Kč a v roce 2009 celkem 466.274 Kč. K další výzvě správce daně k prokázání zdanění částek vložených na účty stěžovatele a částek z těchto účtů vybraných stěžovatel uvedl, že se nejednalo o „firemní účty“, že na tyto účty vkládaly prostředky i osoby, které nejsou členy družstva a jsou blízkými přáteli. Rovněž uvedl, že není možné předložit doklady o přijatých zálohách na uvedený projekt nákupu nemovitosti v Dubaji, neboť takové doklady neexistují. Rovněž nebylo možné dle vyjádření stěžovatele určit, které prostředky byly na účty vkládány panem Vernerem a které

pokračování

panem Kucsou. Finanční prostředky na účtech byly určeny pro soukromé účely. Výběry z účtů byly převážně vráceny panu Vernerovi jako kurzový rozdíl přijatých a zaslaných částek.

Žalovaný pak k odvolacím námitkám stěžovatele uvedl, že stěžovatel zajišťoval transfer finančních prostředků z České republiky do Spojených arabských emirátů. Část finančních prostředků soustředěných na účtech stěžovatele vybíral právě stěžovatel pro své účely. Pan Attila Kucsá v rámci své svědecké výpovědi popřel vlastnictví finančních prostředků vkládaných na účty stěžovatele. To podporuje i pozdější výpověď pana Vernera. Dle žalovaného tak stěžovatel poskytl finanční službu – zprostředkování převodu finančních prostředků, a za tuto službu mu jistě musela náležet patřičná odměna. Tou byly s největší pravděpodobností prostředky vybrané statutárním orgánem stěžovatele z účtů stěžovatele. Stěžovatel však ani přes opakovanou výzvu správce daně neprokázal, že by tyto vybrané prostředky (odměna za finanční služby) nebyly předmětem daně nebo že by byly od daně osvobozeny, naopak, stěžovatel s těmito finančními prostředky nakládal jako s vlastními zdroji.

Pokud jde o výše uvedené změny napadených dodatečných platebních výměrů, uvedl žalovaný, že tyto pouze napravují přehlédnutí nebo zjevné nesprávnosti ve výpočtech provedených správcem daně. Žalovaný poukázal na vyvrácení stěžovatelových tvrzení svědeckými výpověďmi a konstatoval své ztotožnění se závěrem správce daně, že se stěžovateli nepodařilo unést důkazní břemeno stran správcem daně vytknutých pochybností o zdanění uvedených finančních prostředků.

Stěžovatel se proti tomuto rozhodnutí žalovaného bránil správní žalobou, ve které namítal, že ani po rozhodnutí žalovaného není dostatečně zjištěno, kdo měl provizi za poskytnutí finančních služeb inkasovat a v jaké výši byla inkasována. Dle stěžovatele nebylo jeho povinností účtovat o finančních prostředcích na jeho účtech, neboť se nejednalo o jeho finanční prostředky. Dále stěžovatel nesouhlasil s určením výše inkasované provize tak, že tato je rovna výši veškerých výběrů z účtů stěžovatele.

Krajský soud výrokem napadeného rozsudku stěžovatelovu žalobu zamítl a rozhodl o nákladech řízení. V odůvodnění svého rozhodnutí zejména konstatoval, že bylo nepochybně prokázáno, že žalobce prostřednictvím svých účtů zprostředkoval převod finančních prostředků do zahraničí. Nepřevedené prostředky byly z účtů stěžovatele vybrány jeho statutárním orgánem – paní B. Žádná ze svědeckých výpovědí stěžovatelem označených osob přitom nepotvrdila stěžovatelovo tvrzení, že vybrané prostředky byly vráceny jiné osobě jako kurzový rozdíl plynoucí z realizovaných převodů finančních prostředků do zahraničí. Pokud stěžovatel odkazoval na svědeckou výpověď pana Zdeňka Vernera v rámci trestního řízení, naznal krajský soud, že z této vyplývá toliko skutečnost, že předmětem spolupráce pana Vernera a pana D. byla nabídka prvně jmenovaného na obchodování s parfémami, což však nijak nevyvrací závěr žalovaného, dle kterého byly z účtů stěžovatele vybrané finanční prostředky odměnou za stěžovatelkou zprostředkovaný převod finančních prostředků do zahraničí. Dle krajského soudu stěžovatel neprokázal, že by vybrané finanční prostředky byly osvobozeny od daně ani že byly zdaněny, resp. že vůbec nebyly předmětem daně z příjmů právnických osob. Stěžovatel rovněž neprokázal, že vybrané finanční prostředky byly inkasovány osobou odlišnou od stěžovatele a tedy že nebyly jeho příjmem (výnosem). Vzhledem k tomu, že stěžovatel neunesl v tomto ohledu důkazní břemeno a nenabídl správci daně ani žalovanému žádnou věrohodnou verzi reality, která by vysvětlovala charakter a účel uskutečněných výběrů z účtů stěžovatele a která by se opírala o konkrétní důkazy, nepochybil správce daně, když dospěl k závěru, že tyto prostředky představovaly příjmy dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu krajský soud shledal, že stěžovateli byla daň doměřena v souladu se zákonem. Dále uvedl, že stěžovatel měl v průběhu daňového řízení neomezenou možnost prokázat, že jím vybrané finanční prostředky nebyly jeho příjmem,

případně že výše takovýchto příjmů byla žalovaným stanovena nesprávně. V řízení před správními orgány však stěžovatel nenabídl žádná konkrétní tvrzení ohledně nesprávné výše správcem daně zjištěných nezdaněných příjmů. Postup správce daně při zjišťování výše provize za poskytnutí finanční služby tak krajský soud shledal logickým a souladným s provedeným dokazováním, kdy se výše dodatečně zdaněných příjmů (výnosů) stěžovatele odvinula od celkové výše uskutečněných výběrů z účtů stěžovatele.

Stěžovatel v kasační stížnosti označuje její obecné důvody odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Konkrétně stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle kterého v daňovém řízení neučinil nic, co by zpochybnilo či vyvrátilo závěry finančních orgánů. Stěžovatel v rámci odvolacího řízení požadoval doplnění dokazování o výslech svědka – pana D., který byl proveden v rámci trestního řízení a měl se týkat předmětných finančních transakcí. Žalovaný však důkaz neprovedl a ani neuvedl, proč tak neučinil.

Stěžovatel dále namítá, že v odvolacím řízení byly žalovaným doplněny skutečnosti, které měly vliv na konečné rozhodnutí žalovaného. V této souvislosti pak odkazuje na závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5 Afs 91/2013 – 34, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, neformuluje však v tomto ohledu žádné konkrétní výtky vůči napadenému rozsudku.

Dle stěžovatele krajský soud pochybil, když nepřihlédl k jeho žalobnímu tvrzení, že pan D. vypovídal v rámci trestního řízení o skutečnostech týkajících se finančních transakcí stěžovatele. Krajský soud měl rovněž požadovat výslech pana D., který provedla Policie České republiky, čehož se stěžovatel domáhal již v rámci odvolacího řízení. Skutečnost, že se správci daně nepodařilo zajistit svědeckou výpověď pana D., nemůže jít k tíži stěžovatele.

Žalovaný v rámci svého vyjádření ke kasační stížnosti předně odkázal na své vyjádření k žalobě. Dle žalovaného předestřel stěžovatel obdobnou argumentaci již v žalobě a žalovaný ji považuje za účelovou. Z výslechu pana Vernera lze toliko dovodit, že tento se s panem D. znal a spolupracoval s ním při prodeji parfémů, což ostatně potvrdil i krajský soud. Pan Verner přitom při výslechu popřel, že by se jakkoli podílel na transferu finančních prostředků do Spojených arabských emirátů. Žalovaný je přesvědčen, že závěry, na nichž je postaveno jeho rozhodnutí, ob stojí i ve světle stěžovatelovy kasační argumentace, a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením přípustnosti kasační stížnosti. Vzhledem k tomu, že stížnost směřuje proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve věci správního soudnictví, stěžovatel se jejím prostřednictvím domáhá zrušení napadeného rozhodnutí z důvodů podřaditelných pod ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. a stížnost jako celek není nepřijatelná z důvodů dle § 104 téhož zákona, shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost přípustnou. Dále je vhodné uvést, že kasační stížnost byla podána včas, stěžovatel zaplatil soudní poplatek a v souladu s ustanovením § 105 odst. 2 s. ř. s. je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Poněvadž kasační stížnost je přípustná a podmínky řízení jsou splněny, přistoupil Nejvyšší správní soud k posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

Pokud jde o stěžovatelovo tvrzení, že v odvolacím řízení byly žalovaným doplněny skutečnosti, které měly vliv na jeho konečné rozhodnutí, má Nejvyšší správní soud za to, že uvedené tvrzení nelze z hlediska logického považovat za projednatelnou kasační námitku.

Mezi základní prvky povinné struktury každé projednatelné kasační námitky patří v první řadě dostatečně konkrétní napadení určitého právního názoru (či postupu) krajského soudu. Z ustanovení § 109 odst. 4 před středníkem s. ř. s. pak vyplývá, že stěžovatel je povinen vylíčit důvody, z nichž jím vyjádřený nesouhlas pramení. Jedná se o esenciální prvky každé kasační námitky, má-li být zachován kasační princip tohoto soudního řízení. Dále je třeba zohlednit specifické restriktce s. ř. s., zejména ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s., dle něhož ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží. Jako nepřijatelnou a tedy i neprojednatelnou je přitom třeba označit kasační námitku, která směřuje pouze proti výroku o nákladech řízení nebo pouze proti důvodům rozhodnutí soudu (tj. též námitku, jejíž hypotetická důvodnost není způsobilá k založení důvodu pro změnu nenákladového napadeného výroku soudního rozhodnutí). Nejvyšší správní soud rovněž ustáleně judikuje, že „[u]stanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřijatelné“ (srov. rozsudek ze dne 22. 9. 2014, č. j. 1 Azs 34/2004 – 49, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud shledal, že z výše uvedeného tvrzení stěžovatele není zřejmé konkrétní vymezení určitého právního názoru nebo postupu krajského soudu, které by stěžovatel činil sporným. Nemůže se tak jednat o kasační námitku, a to ani s přihlédnutím ke stěžovatelem citovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu. Přitom je třeba mít na zřeteli, že kasační soud není povolán k dotváření či domýšlení kasační argumentace namísto stěžovatele, neboť by tím vybočil z výše již uvedeného regulativu vázanosti důvody kasační stížnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s. a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2015, č. j. 6 Ads 5/2015 – 20).

Pokud stěžovatel krajskému soudu vytýká, že „nepožadoval“ výslech svědka pana D., který provedla v trestním řízení Policie České republiky, konstatuje Nejvyšší správní soud, že stěžovatel v žalobě neoznačil důkazní prostředek představovaný listinou, jež by obsahovala záznam výslechu pana D. i Policií České republiky, ani krajskému soudu nenavrhla obstarání takové listiny za účelem provedení důkazu. Dle Nejvyššího správního soudu rovněž krajský soud neměl žádný důvod k tomu, aby takový důkazní prostředek opatroval z vlastní iniciativy ve smyslu ustanovení § 52 odst. 1 s. ř. s.

Se stěžovatelem se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit ani tehdy, je-li namítáno, že krajský soud nepřihlédl k jeho žalobnímu tvrzení, dle kterého pan D. vypovídal v rámci trestního řízení o skutečnostech týkajících se finančních transakcí stěžovatele. Předně je třeba uvést, že stěžovatel v žalobě takovéto tvrzení neuvedl. V žalobě je toliko poukazováno na blíže neurčené svědecké výpovědi údajně podané rovněž blíže neurčenými svědky, ze kterých měl dle stěžovatele vyplývat projev vůle pana Verner a pana D. jakožto smluvních stran smlouvy, na základě které měl stěžovatel poskytovat finanční službu převodu prostředků do zahraničí. Stěžovatel v žalobě konkrétně poukazoval, a to navíc v odlišné souvislosti (tj. ohledně svého tvrzení, že pan Verner znal pana D.), toliko na výpověď pana Verner, zaznamenanou v „protokolu o výslechu obviněného ze dne 10. 4. 2013“, který stěžovatel k žalobě přiložil. S obsahem této listiny a souvisejícími žalobními tvrzeními stěžovatele se však krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku přesvědčivě vypořádal. Uvedenou kasační námitku tak Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud pochybil, když rozhodnutí žalovaného nezrušil z důvodu opomenutí důkazního návrhu stěžovatele žalovaným (stran provedení důkazu výpovědi pana D.), uvádí k tomu Nejvyšší správní soud, že stěžovatel do své žaloby takto (ani obdobně) formulovaný žalobní bod nepojal. Uvádí-li tedy nyní stěžovatel, že krajský soud měl z důvodu takovéto vady řízení před žalovaným zrušit rozhodnutí žalovaného, připadá v úvahu podřaditelnost takovéto námitky jediné pod kasační důvod sub § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Dle uvedeného zákonného ustanovení je však pro validitu takto vznesené kasační námitky nezbytné předchozí uvedení odpovídajícího žalobního bodu, kterým by bylo již v rámci žaloby pochybení žalovaného správního orgánu důvodně vytýkáno. Ani tato kasační námitka tak není důvodná.

Nad rámec posouzení důvodnosti posledně uvedené kasační námitky Nejvyšší správní soud dodává, že se ztotožňuje s obecnou kvalifikací obsahu odpovědi stěžovatele na výzvy správce daně k prokázání zdanění částek vybíraných z účtů stěžovatele tak, že tento formuloval stěžovatel zřejmě účelově, což správce daně ozřejmil provedením dokazování, jež stěžovatelem předkládané verze skutkového stavu postupně vyvracelo.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek i nad rámec stěžovatelem řádně uplatněných kasačních námitek, v rozsahu daném ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. Neshledal přitom, že by napadenému rozsudku předcházející řízení bylo zmatečné nebo zatížené vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Pokud jde o otázku přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, konstatuje Nejvyšší správní soud, že výrok ani odůvodnění rozsudku neshledal být nesrozumitelným či vnitřně rozporným. Krajský soud napadený rozsudek přehledně odůvodnil a s žalobními námitkami stěžovatele se dostatečně vypořádal, přičemž svou argumentaci vedl v souladu s obsahem příslušných správních spisů, které si pro potřebu rozhodnutí od žalovaného vyžádal. Rozhodnutí žalovaného kasační soud neshledal nicotným.

Vzhledem k tomu, že stěžovatelovy kasační námitky nejsou důvodné, a nebyly zjištěny důvody ke zrušení napadeného rozsudku pro vady dle § 109 odst. 4 s. ř. s., nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu, než kasační stížnost zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že procesně neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a (byť procesně úspěšnému) žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává, neboť netvrdil a ani nedoložil, že by mu v řízení vznikly náklady, které by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně dne 21. července 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu