



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **SENHA REALITY s. r. o.**, se sídlem Dobrovského 601, Lanškroun, zastoupená JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Pankráci 449/11, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2016, čj. 47851/16/5100-41458-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 20. 9. 2017, čj. 52 Af 68/2016-112,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 30. 10. 2013 zahájil Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Orlicí (správce daně), daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob a DPH za zdaňovací období let 2010 až 2012 u daňového subjektu MODUKA, s. r. o., v likvidaci (dříve SEVEN K - M, s. r. o.; dále jen „daňový subjekt“). Od počátku daňové kontroly až do 1. 1. 2015 byl jediným společníkem a jednatelem daňového subjektu Jaroslav Kučinský.

[2] V průběhu daňové kontroly byla rozhodnutím jediného společníka daňového subjektu ze dne 5. 9. 2014 společnost daňového subjektu rozdělena odstěpením; část jmění rozdělované společnosti přešla na žalobkyni (dříve SEVEN K - M Reality, s. r. o.). Jediným společníkem a jednatelem žalobkyně je od počátku J. Kučinský.

[3] Dne 16. 6. 2015 vydal správce daně zprávu o daňové kontrole a doměřil daňovému subjektu daň z příjmů právnických osob a DPH ve výši 9 600 186,62 Kč. Správce daně neuznal jako daňově uznatelné náklady na služby poskytované daňovému subjektu společností Stavby ECH, s. r. o. (dále jen „Stavby ECH“), která se měla v postavení subdodavatele podílet

na zajišťování služeb pro společnost AVX Czech Republic, s. r. o. (dále jen „AVX“) v prostorách této společnosti. Uvedené subdodávky se podle správce daně fakticky neuskutečnily.

[4] Rozhodnutím (vyrozuměním) správce daně ze dne 21. 2. 2016 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) byla žalobkyně vyzvána k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem podle § 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a § 257 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev.

[5] Proti rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a potvrdil prvostupňové rozhodnutí.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u krajského soudu, který ji shora označeným rozsudkem zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Uvedla, že v odvolacím řízení navrhla důkazní prostředky k prokázání skutečnosti, že daňový subjekt skutečně při poskytování služeb pro společnost AVX využíval služeb pracovníků společnosti Stavby ECH a plnění byla realizována; doklady o těchto plněních proto měly být vzaty v úvahu při stanovení daně. Žalovaný se však navrhanými důkazy nijak nezabýval a nevypořádal se s nimi. Jeho nezákonný postup potvrdil krajský soud v napadeném rozsudku. Z navržených důkazů přitom podle stěžovatelky jednoznačně vyplývá nesprávné zjištění skutkového stavu.

[9] Stěžovatelka zastává názor, že své námitky proti správnosti kontrolního zjištění mohla uplatnit nejdříve v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Proto byl žalovaný povinen zohlednit její tvrzení a provést navržené důkazy (konkrétně smlouvu o technické výpomoci mezi daňovým subjektem jako objednatelem a společností Stavby ECH jako dodavatelem, daňové doklady vystavené společností Stavby ECH a jejich přílohy, předávací protokoly o předání a vrácení identifikačních karet pro vstup do prostor společnosti AVX, „blanketní“ identifikační karty, záznam o bezpečnostním školení externích společností - zaměstnanců společnosti Stavby ECH ze strany společnosti AVX, záznamy společnosti AVX o provedeném seznámení s bezpečnostními předpisy platnými pro zaměstnance společností vykonávajících činnost v prostorách společnosti AVX - pro zaměstnance společnosti Stavby ECH, žalobu o zaplacení náhrady škody a provedení nových či zopakování již učiněných svědeckých výpovědí). Stěžovatelce nelze klást za vinu, že daňový subjekt zůstal v průběhu daňové kontroly pasivní. Krajský soud ani žalovaný nevzali na vědomí, že stěžovatelka a daňový subjekt nejsou osobami propojenými prostřednictvím J. Kučínského, kterému zanikla funkce jednatele daňového subjektu ke dni 1. 1. 2015, tedy předtím, než správce daně poprvé formuloval svá zjištění o výši nedoplatku na dani ve výzvě daňovému subjektu ze dne 25. 3. 2015. Krajský soud učinil nesprávný závěr o tom, že J. Kučínský se účastnil prováděného dokazování a měl možnost uplatnit návrhy důkazů v průběhu daňové kontroly; nemohl být seznámen ani se zprávou o daňové kontrole ze dne 16. 6. 2015, protože v té době již nezastával funkci jednatele daňového subjektu. Stěžovatelka odmítá závěr krajského soudu o účelovosti navrženého dokazování. Stěžovatelce bylo upřeno její právo účastnit se výslechu svědků a klást jim otázky; provedené svědecké výpovědi jsou přitom neúplné, zavádějící a nepřesné. Navíc svědci ze společnosti AVX jsou proti stěžovatelce zaujatí, protože obě společnosti spolu vedou soudní spor o náhradu škody ve výši přesahující 17 000 000 Kč. Ani skutečnost,

pokračování

že v době nahlížení do spisu dne 23. 3. 2016 zástupce stěžovatelky uvedl, že stěžovatelka má zprávu o daňové kontrole k dispozici, nemůže svědčit závěru žalovaného, že stěžovatelka měla informace o průběhu daňové kontroly k dispozici již v jejím průběhu. Zprávu o daňové kontrole si stěžovatelka vyžádala od daňového subjektu až po obdržení výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem.

[10] Stěžovatelka navrhl, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu. Konstatoval, že možnost účinně hájit svá práva nelze bez dalšího spojovat s „automatickým“ vyhověním návrhu na provedení důkazu. Žalovaný se zabýval důkazními návrhy stěžovatelky, avšak shledal, že jejich provedení není potřeba, protože daň byla stanovena ve správné výši na základě úplně zjištěného skutkového stavu. J. Kučínský byl v době zahájení daňové kontroly, jejího rozšíření a podstatné části jednatelem daňového subjektu. V průběhu roku 2014 prováděl správce daně řadu úkonů včetně svědeckých výpovědí, kterých se J. Kučínský v doprovodu zmocněnce aktivně účastnil a kladl svědkům otázky. J. Kučínský mohl předložit nyní navrhované důkazy v době, kdy byl jednatelem daňového subjektu, neboť je už tehdy musel mít k dispozici. Funkce jednatele mu zanikla až ke konci daňové kontroly. Již v popsané fázi daňové kontroly bylo zřejmé, že daň bude pravděpodobně doměřena, což vede žalovaného k závěru o účelovosti vyvedení majetku z daňového subjektu. J. Kučínský rozhodl o rozdělení daňového subjektu odštěpením; nově založenou společností je stěžovatelka, ve které se J. Kučínský stal jediným jednatelem a společníkem a do níž byl převeden všechny hodnotný majetek daňového subjektu. Stěžovatelka se ani náznakem od počátku nesnaží vysvětlit, proč bylo přistoupeno k nepoměrnému rozdělení majetku daňového subjektu v daném čase a popsáním způsobem. Skutečnost, od kdy má stěžovatelka k dispozici zprávu o daňové kontrole, není pro posouzení projednávané věci stěžejní. Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

[12] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného zopakovala svá tvrzení z kasační stížnosti a setrvala na svém návrhu (petitu).

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Ačkoliv stěžovatelka výslovně uvedla, že rozsudek krajského soudu napadá z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., kasační námitky odpovídají pouze důvodům podle písm. a) a b) citovaného ustanovení. Pro úplnost NSS konstatuje, že neshledal vady napadeného rozsudku, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] NSS zdůrazňuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Důvody kasační stížnosti se musí odvíjet od tvrzeného pochybení krajského soudu, což není možné bez dalšího nahradit zopakováním odvolacích nebo žalobních námitek (jakkoliv spojeným s obecným tvrzením, že posouzení soudu je nesprávné). Kasační stížnost stěžovatelky spočívá z převážné části v pouhém zopakování žalobních bodů a výtek proti postupu žalovaného, kterými se již podrobně zabýval krajský soud. NSS se s jeho závěry ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje.

[16] V projednávané věci není sporu o tom, že stěžovatelka je ručitelkou ve vztahu k výše specifikovanému daňovému nedoplatku daňového subjektu. Rovněž není sporné, že ručitel má právo vznášet své výhrady k výši a způsobu stanovení daně, za kterou ručí.

[17] Jak již uvedl krajský soud, správce daně je povinen provést důkaz navrhovaný daňovým subjektem či ručitelem pouze tehdy, pokud má za to, že může přispět k objasnění věci. Není-li důkaz způsobilý vyjasnit sporné okolnosti, správce daně jej provést nemusí, což je však povinen řádně odůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 5. 2. 2007, čj. 5 Afs 101/2006-178, č. 1150/2007 Sb. NSS, ze dne 4. 11. 2009, čj. 2 As 17/2009-60).

[18] Není pravda, že se žalovaný nijak nezabýval důkazními návrhy stěžovatelky. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela dostatečně odůvodnil, proč navržené důkazy neprovedl. Skutkový stav byl totiž ve věci zjištěn úplným způsobem a stěžovatelčina tvrzení a důkazy navrhované na jejich podporu nebyly takového charakteru, aby mohly zvrátit závěr o zákonnosti a správnosti postupu správce daně. Žalovaný poukázal na zcela jasné závěry daňové kontroly, v rámci níž bylo provedeno rozsáhlé dokazování a analýza podkladů předložených daňovým subjektem. Ve zprávě o daňové kontrole jsou mj. shrnuty svědecké výpovědi pracovníků společnosti AVX zodpovědných za oblast služeb poskytovaných daňovým subjektem a svědecká výpověď jednatele a ředitele společnosti AVX. Z těchto výpovědí vůbec nevyplývalo, že by se při poskytování služeb daňovým subjektem pro společnost AVX v prostorách této společnosti pohybovali a daňovému subjektu pomáhali pracovníci společnosti Stavby ECH. V objektech společnosti AVX poskytoval služby jen daňový subjekt; právě jeho pracovníkům byly vydány identifikační karty pro pohyb v areálu AVX a museli absolvovat bezpečnostní a odborná školení ze strany společnosti AVX. Svědci vypověděli, že pokud by dotčené služby měli poskytovat pracovníci subdodavatele, nebylo by to možné; museli by vykonávat pouze pomocné činnosti a nekvalifikované práce, neboť na vysoce odbornou činnost by nebyli zaučení. Z dokazování (také pomocí knih návštěv společnosti AVX a dokumentů týkajících se ostrahy jejich prostor) nebylo zjištěno, že by do prostor společnosti AVX vstoupila přes kontrolované vstupy jakákoliv osoba, jež by za společnost Stavby ECH pomáhala pracovníkům daňového subjektu při poskytování služeb. Ani ze servisních knih, kam museli zaměstnanci daňového subjektu zaznamenávat provedené práce, podrobné členění jednotlivých směn, jména přítomných pracovníků a důležitá hlášení, žádná výpomoc daňovému subjektu ze strany společnosti Stavby ECH neplyne. Správce daně zjistil, že někteří pracovníci společnosti Stavby ECH sice absolvovali proškolení pro vstup do prostor společnosti AVX, avšak z důvodu, že pro společnost AVX prováděli stavební práce odlišné od služeb poskytovaných daňovým subjektem. Správce daně se zabýval také jednotlivými fakturami od společnosti Stavby ECH, které ovšem neprokázaly faktické uskutečnění deklarovaných služeb a nevyplývalo z nich ani to, jaké konkrétní práce měly být předmětem plnění dle těchto účetních dokladů.

[19] Výše popsaná podrobná zjištění stěžovatelka v žalobě ani v kasační stížnosti nijak konkrétně nenapadá, pouze se domáhá provedení dalšího dokazování, které však není způsobilé zvrátit výše popsany jasný skutkový stav. Správce daně učinil logický a podložený závěr, že daňový subjekt poskytoval služby pro společnost AVX pouze vlastními pracovníky a jakákoliv (ať kvalifikovaná nebo nekvalifikovaná) výpomoc ze strany společnosti Stavby ECH nebyla zjištěna. Faktické uskutečnění deklarovaných služeb, které měly být dle tvrzení stěžovatelky poskytnuty daňovému subjektu subdodavatelem Stavby ECH, tedy nebylo prokázáno.

[20] V projednávané věci je také podstatná osoba J. Kučínského. Po ověření skutečností ze správního spisu dává NSS zcela za pravdu žalovanému v tom, že J. Kučínský byl v době zahájení daňové kontroly, jejího rozšíření a podstatné části jediným společníkem a jednatelem daňového subjektu. V průběhu roku 2014 prováděl správce daně řadu úkonů včetně svědeckých

pokračování

výpovědí (konaných dne 9. 12. 2014), kterých se J. Kučínský v doprovodu zmocněnce aktivně účastnil a kladl svědkům otázky. J. Kučínskému nic nebránilo předložit stěžovatelkou navrhované důkazy správci daně již v době, kdy probíhala daňová kontrola (stěžovatelka v žalobě ani kasační stížnosti netvrdila, že navrhované důkazy J. Kučínský neměl dříve k dispozici). Stejně tak mohl již tehdy uplatnit veškeré své otázky na svědky, kteří byli vyslechnuti.

[21] Správce daně vycházel z množství podkladů, nikoliv pouze ze svědeckých výpovědí pracovníků a ředitele společnosti AVX. Vzhledem k jednoznačně zjištěnému skutkovému stavu by bylo nadbytečné, aby žalovaný či krajský soud prováděli důkazy týkající se řízení o náhradě škody ve zcela odlišné věci. Případné námitky týkající se věrohodnosti svědků mohl daňový subjekt (resp. J. Kučínský) uplatnit již v průběhu daňové kontroly.

[22] NSS se ztotožňuje také s názorem krajského soudu a žalovaného, že jednání stěžovatelky bylo účelové. Tento závěr je logický za situace, v níž J. Kučínský rozhodl o rozdělení daňového subjektu odštěpením a do nové společnosti převedl prakticky všechny hodnotný majetek daňového subjektu (aniž tento obchodní krok blíže jakkoliv vysvětlil), a to v době, kdy správce daně prověřoval fakticitu služeb poskytnutých společností Stavby ECH daňovému subjektu (tj. v průběhu roku 2014). Jak již bylo uvedeno, u všech navrhovaných důkazů se lze oprávněně domnívat, že je J. Kučínský měl k dispozici v průběhu daňové kontroly v době, kdy byl jediným společníkem a jednatelem daňového subjektu; přesto je doložil až k odvolání stěžovatelky proti prvostupňovému rozhodnutí.

[23] Vzhledem ke všemu výše uvedenému je v projednávané věci vedlejší, ve kterém okamžiku se stěžovatelka seznámila se zněním výzvy adresované daňovému subjektu ze dne 25. 3. 2015 a se zprávou o daňové kontrole.

[24] NSS uzavírá, že krajský soud postupoval správně, pokud žalobu stěžovatelky zamítl. Kasační námitky nesprávného posouzení věci krajským soudem a neúplného zjištění skutkového stavu nejsou důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení o kasační stížnosti úspěch neměla a žalovanému, který měl ve věci úspěch a měl by právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady s tímto řízením nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 25. dubna 2019

Ondřej Mrákota
předseda senátu