



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **ALCASERV, spol. s r.o. "v likvidaci"**, se sídlem Kaštanová 1055/14, Olomouc, zast. Mgr. Liborem Burianem, advokátem se sídlem Krkoškova 728/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2015, č. j. 23934/15/5200-11433-703604, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 10. 2019, č. j. 5 Af 83/2015 - 65,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 30. 6. 2009 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, v němž vykázala základ daně 182 078 Kč a daň ve výši 38 220 Kč. Dne 24. 10. 2011 u ní zahájil Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) daňovou kontrolu. Předmětem daňové kontroly bylo prověření nákupu materiálu a služeb od společnosti STEI BAU, s. r. o. (nyní v likvidaci; dále jen „STEI BAU“). Správce daně vydal po ukončení daňové kontroly dodatečný platební výměr ze dne 23. 9. 2014, č. j. 5638064/14/2001-24901-109188, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 2 977 380 Kč a stanovil penále ve výši 595 476 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které zamítl žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím. Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně brojila žalobou ke Krajskému soudu v Brně, který ji postoupil Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Ten ji zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem ze dne 21. 10. 2019.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[2] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[3] Podrobně rozebrala vývoj svého řízení před správcem daně, počínaje podáním řádného daňového přiznání, přes průběh daňové kontroly a jednotlivé výsledky svědků až k vydání platebního výměru a rozhodnutí žalovaného o jejím odvolání. Trvala na tom, že v průběhu daňové kontroly na výzvy správce daně předkládala listiny, dokumenty a navrhovala svědky, kteří by mohli správci daně osvětlit zpochybné skutečnosti. Právě svědecké výpovědi by prokázaly provedení služeb tak, jak vyžadoval správce daně. Stěžovatelka tudíž požadovala vyslechnutí dalších svědků, kteří by byli schopni vypovědět o charakteru služeb a zboží přijatých od společnosti STEI BAU a o jejím působení v jejích zakázkách. Předložila potvrzené dodací listy, předávací protokoly a další listiny, zodpověděla všechny dotazy správce daně, čímž prokázala i faktickou realizaci předmětných plnění a skutečnost, že se jednalo o dodávky od deklarovaného dodavatele. Má-li správce daně pochybnosti o listinách, je nutné, aby konkretizoval své požadavky, neboť obecné konstatování o nevěrohodnosti bez odůvodnění nemůže zdiskreditovat předložené listiny dokazující provedení prací a dodání zboží. Nelze jí klást k tíži to, že společnost STEI BAU je nekontaktní a nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 8. 2008 do 31. 12. 2008. Stejně tak jí nelze klást k tíži, že bankovní účet uváděný společností STEI BAU k úhradě fakturovaných částek, na který jí stěžovatelka zasílala bezhotovostní platby, náleží ve skutečnosti fyzické osobě T. P., který je nyní také nečinný. Byla v dobré víře, že je T. P. jednatelem společnosti STEI BAU, a neměla sebemenší obavu, že by se mohlo jednat o jeho nekalou činnost. Skutečnost, že si T. P. peněžní prostředky náležející společnosti STEI BAU nechal poukazovat na svůj soukromý účet bez vědomí společnosti STEI BAU, je věcí těchto dvou subjektů.

[4] Správce daně i žalovaný zpochybňují činnost společnosti STEI BAU, avšak nezpochybňují samotné dodávky služeb a materiálu na základě faktur. Zpochybňují tak osobu dodavatele STEI BAU, nikoli skutečnost dodání materiálu, softwaru a licencí. Stěžovatelka trvá na tom, že dodávky prací a materiálu tak, jak byly vyfakturovány, byly i provedeny. Společnost STEI BAU pro ni provedla všechny činnosti, dodala materiál, který využila ve svých zakázkách či jej uskladnila na skladě, jak bylo správci daně prokázáno. Materiál, který nebyl ještě odprodán k 31. 12. 2008, byl řádně evidován na skladě. V průběhu daňové kontroly bylo sice prokázáno neplnění daňových povinností společností STEI BAU, nebylo však prokázáno, že by společnost STEI BAU neexistovala a neposkytovala stěžovateli plnění. Jestliže přetrvávaly u správce daně důvodné pochybnosti ve vztahu k realizaci dodávek, měl stěžovatelce sdělit jejich konkretizaci, neboť ona předložila veškeré obchodní dokumenty. Správce daně měl v případě sporných výdajů, resp. v případě nesporných výdajů od sporného dodavatele zkoumat, zda jsou tyto výdaje uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, tj. zda mohly zajistit příjmy stěžovatelky. Další požadované důkazní prostředky již považuje za své neúměrné zatěžování.

[5] Správce daně nevyslechl svědka M. N., který byl ochoten učinit výpověď a v březnu 2014 se sám telefonicky ohlásil správci daně, avšak ten jej odmítl. Až následně byl předvolán, avšak zdravotní komplikace či čerpání dovolené zmařily provedení výslechu, což stěžovatelka nemohla nijak ovlivnit. Dne 1. 9. 2014 přišel M. N. dobrovolně v úřední den a úřední hodiny poskytnout výpověď, avšak na úřadě nebyla k dispozici kompetentní osoba, která by byla ochotná sepsat zápis, že se v daný den na úřad dostavil, svědecká výpověď mu nebyla umožněna vůbec. Nakonec se mu podařilo oslovit pracovníci, která sepsala krátký záznam, ale nebylo mu umožněno poskytnout svědeckou výpověď týkající se spolupráce společnosti STEI BAU a stěžovatelky v roce 2008.

[6] Správce daně svými důkazy nevyvrátil důkazní prostředky předložené stěžovatelkou, pouze opakoval své pochybnosti a odůvodňoval, proč její důkazní prostředky neobstojí v důkazním řízení, a uváděl, co bylo zjištěno u vystavitele dokladu. Tato zjištění však nemohou

pokračování

být posuzována jako důkazy toho, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Správce daně navíc porušil § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť neuvedl ve zprávě o daňové kontrole skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných stěžovatelkou.

[7] Brojila také proti tomu, že správce daně ukončil daňovou kontrolu a vystavil dodatečné platební výměry předtím, než rozhodl o poslední z jejích stížností podle § 261 daňového řádu. Ukončil tedy daňovou kontrolu nezákonným způsobem, neboť z odborné literatury jasně plyne, že podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti týkající se postupu správce daně při daňové kontrole nebo nevhodného chování osob při daňové kontrole brání možnosti ukončit daňovou kontrolu a její prošetření musí být vyřízeno dříve, než bude daňová kontrola ukončena. Správce daně některé stížnosti neposoudil dle § 261 daňového řádu, ale jako odvolání, navzdory tomu, že v danou chvíli nebylo možné podat odvolání proti žádnému rozhodnutí správce daně. Dále správce daně některé stížnosti odmítl jako nedůvodné, jinými se nezabýval vůbec. Jednání správce daně ohledně jejích stížností tak porušuje smysl a účel, který tento institut má.

[8] Rozsudek městského soudu byl založen na nesprávném hodnocení právní otázky a na skutkové podstatě rozporné se spisovým materiálem, jinak by se městský soud nemohl ztotožnit s postupem správce daně a žalovaného. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby byl zrušen spolu s napadenými rozhodnutími. Požádala také o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že všechny nyní uplatňované námitky vypořádal již ve svém rozhodnutí o odvolání a vypořádal se s nimi i městský soud, s jehož rozsudkem se plně ztotožňuje. Správce daně měl v daném případě oprávněné pochybnosti o uskutečnění dodávek materiálu a deklarováných služeb od společnosti STEI BAU a bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že vynaložila výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdila prostřednictvím předložených účetních dokladů. K namítanému neprovedení výslechu svědků T. P. a M. N. žalovaný uvedl, že správce daně vyvinul maximální úsilí k jejich vyslechnutí, což také vyplývá z obsahu předloženého správního spisu. T. P. byl dle obchodního rejstříku od 14. 6. 2007 do 9. 12. 2008 statutárním orgánem obchodní společnosti STEI BAU. Finanční prostředky stěžovatelky, které měly náležet této obchodní společnosti, byly převážně zasílány na soukromý účet T. P. Jeho svědeckou výpověď proto správce daně shledal nezbytnou. T. P. se však ke svědecké výpovědi opakovaně nedostavil a rovněž nereagoval na výzvy správce daně k vydání listin a poskytnutí informací. M. N. byl zmocněncem T. P. a také se opakovaně nedostavoval ke svědecké výpovědi. Ke správci daně se dostavil bez předchozího ujednání až dne 1. 9. 2014 za doprovodu zástupce stěžovatelky a bylo mu umožněno učinit podání do protokolu. Správce daně tedy činil potřebné úkony k provedení svědeckých výpovědí uvedených osob, nicméně vzhledem k absenci těchto svědeckých výpovědí využil již získaných poznatků a informací ze spisu společností STEI BAU a COMMTEL CZ, a. s. Správce daně rovněž prověřoval, zda byly deklarované dodávky a práce přefakturovány konečným zákazníkům, a za tímto účelem vyzval namátkově některé subjekty k součinnosti. Z jejich odpovědí však bylo zjištěno, že se společnost STEI BAU na předmětných zakázkách nepodílela. Stěžovatelčiny stížnosti správce daně vyřídil v souladu se smyslem tohoto institutu. Stěžovatelka napadala stížností hodnocení důkazů provedené správcem daně, k čemuž však existuje jiný prostředek ochrany v podobě odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Stěžovatelka navíc opakovaně podávala evidentně účelově motivované stížnosti s téměř shodným obsahem, jak na postup, tak na pracovníky správce daně. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] NSS v prvé řadě poukazuje na to, že námitky, ať už kasační či žalobní, jsou projednatelné pouze v té míře obecnosti či konkrétnosti, v jaké jsou formulovány. Obsah a kvalita argumentace proto v zásadě předurčují rozsah přezkumné činnosti a obsah rozsudku, neboť soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce či stěžovatele (viz rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2019, č. j. 7 As 400/2018 - 105, a judikaturu tam citovanou). Na základě tohoto východiska postupoval NSS při přezkumu napadeného rozsudku.

[13] Stěžovatelka totiž v kasační stížnosti v převážné většině takřka doslova převzala argumentaci použitou v žalobě. Novou částí oproti žalobě je kromě žádosti o přiznání odkladného účinku už pouze v části IX. jeden odstavec shrnující, že vždy řádně plnila své povinnosti a nelze na ni přenášet odpovědnost za jednání pana P., a jeden odstavec obecného tvrzení v části VIII. kasační stížnosti, že rozsudek městského soudu byl založen na nesprávném hodnocení právní otázky a na skutkové podstatě rozporné se spisovým materiálem, jinak by se městský soud nemohl ztotožnit s postupem správce daně a žalovaného.

[14] Tyto nové části VIII. a IX., tvořící dohromady zhruba půl strany kasační stížnosti, nepřinášejí žádnou relevantní argumentaci, ale pouze zcela obecný nesouhlas s rozhodnutím městského soudu. Zbýlých jedenáct stránek je odstavec po odstavci (měnily se prakticky jen hranice odstavců a některé uvozuující formulace) převzato ze žaloby a jejího doplnění. NSS má za to, že již městský soud vypořádal tyto žalobní námitky dostatečně. Svou argumentaci opřel o konkrétní zjištění správce daně a žalovaného, přičemž odůvodnění napadeného rozsudku NSS považuje za dostačující. Nezbyvá mu tedy než odkázat na jednotlivé části tohoto rozsudku, v nichž se vypořádal s argumenty, které stěžovatelka pouze opakuje v kasační stížnosti, aniž by polemizovala s odpověďmi městského soudu.

[15] Námitkou, že poskytla správci daně veškeré požadované doklady a že nekontaktnost společnosti STEI BAU a T. P. jí nelze klást k tíži, se městský soud zabýval v bodě 52 rozsudku. Zde vyložil, že svědci T. P. ani M. N. nebyli slyšeni v daném řízení jako svědci, ale žalovaný objasnil, že pro nekontaktnost obou jmenovaných osob, které se správci daně nepodařilo ani po opakovaném předvolání, včetně žádosti o předvedení prostřednictvím Policie ČR, vyslechnout, převzal jejich svědecké výpovědi z daňového řízení se společností COMMTEL CZ, a. s., která je dceřinou společností stěžovatelky. Takový postup je souladný s § 93 odst. 1 daňového řádu, jak byl vyložen v rozsudku městského soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 11 Af 13/2012 - 34. Ze svědecké výpovědi T. P. v daňovém řízení u společnosti COMMTEL CZ, a. s., kterou se městský soud zabýval v bodech 58 a 59 rozsudku, vyplývá, že si byl vědom, že na jeho soukromý účet byly posílány platby, jak od stěžovatelky, tak i od její dceřiné společnosti COMMTEL CZ, a. s., jež jsou provázány osobou jednatele a likvidátora. Městský soud rozsáhle rozebral i svědecké výpovědi dalších svědků v daňovém řízení, které společně prokazují, že existují vážné a důvodné pochybnosti, zda se případ deklarovaný dle účetních dokladů skutečně stal tak, jak ho stěžovatelka předložila. Žádným dokladem či výpovědí svědka nebylo najisto prokázáno, že by společnost STEI BAU provedla deklarované práce a dodávky, popřípadě že by deklarované práce a dodávky provedl jiný subjekt.

pokračování

[16] V bodech 43 až 51 městský soud vyložil, proč nelze akceptovat stěžovatelčino tvrzení, že realizace dodávky od společnosti STEI BAU byla prokázána. Připomněl, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a své oprávněné pochybnosti o skutečném stavu a průběhu uzavírání kontraktů opřel o skutečnost, že stěžovatelka předložila faktury vydané na zakázky, které však byly vystaveny dříve, než měly být tyto zakázky realizovány. Navíc, i když předložila správci daně řadu formálně bezvadných písemných dokladů (faktury, dodací listy), správce daně nemohl bez doložení dalších důkazních prostředků vyslovit, že již jimi bylo doloženo faktické dodání materiálu a služeb v souladu s předloženými listinami, neboť chyběly např. zápisy z jednání, písemné materiály a podklady prokazující, že právě společnost STEI BAU fakticky uskutečnila tyto dodávky materiálu, software, licencí a služeb. Na výzvu správce daně nedokázala předložit obvyklé důkazy, které by prokazovaly, že tyto dodávky v hodnotě stovek tisíců korun opravdu převzala, typicky doklady o dopravě předmětu plnění. V bodě 50 rozsudku konkrétně poukázal na blíže nespecifikovaný „materiál“ podle dokladu č. DF 81086 ze dne 30. 11. 2008 ve fakturované částce 1 411 440 Kč, který se musel na základě „nějakého“ daňového dokladu dostat od společnosti STEI BAU ke stěžovatelce, která ho měla formálně převzít a nějak s ním naložit, např. ho uskladnit či ihned užít pro finální produkt. Na výzvu správce daně však nepředložila o takovém postupu žádný doklad.

[17] O nestandardnosti deklarovaných obchodních transakcí svědčila i svědecká výpověď Renáty Altové, jednatelky společnosti STEI BAU ode dne 9. 12. 2008, která uvedla, že od předchozího jednatele T. P. neobdržela žádné účetnictví ani jiné dokumenty, nebyly jí předány ani žádné instrukce či informace, za jejího působení společnost STEI BAU nic nevykonávala a k výkonu činností nikoho nezmocnila. K fakturám vystaveným společností STEI BAU od 10. 12. 2008 pro stěžovatelku uvedla, že faktury nevystavila, nepodepsala, neví, kdo je vystavil, stěžovatelku nezná a nikdy s ní nejednala.

[18] Celkově se tedy nelze ztotožnit s námitkou, že správce daně svými důkazy účinně nezpochybnil důkazy předložené stěžovatelkou, ostatně již městský soud správně poukázal na setrvalou judikaturu NSS, podle níž existence daňových dokladů, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje faktické uskutečnění výdaje (viz např. rozsudky ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, či ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68). V bodě 65 městský soud přesvědčivě vyvrátil tvrzení, že by jen z důvodu nekontaktnosti společnosti STEI BAU došlo k přenosu její daňové povinnosti na stěžovatelku. Nebylo ničím prokázáno, že by stěžovatelka nesla daňové břemeno jak za sebe, tak i za společnost STEI BAU.

[19] Konečně k ukončení daňové kontroly a vydání platebního výměru před rozhodnutím o poslední stížnosti podle § 261 daňového řádu se městský soud vyjádřil v bodech 68 až 73 rozsudku. Zde připomněl, že před jednotlivými termíny k projednání zprávy o daňové kontrole stěžovatelka opakovaně podávala stížnosti. Poprvé byla k projednání zprávy o daňové kontrole předvolána na den 21. 8. 2014, dále na den 9. 9. 2014 a stížnosti podávala dne 6. 8. 2014, dne 15. 8. 2014, dne 18. 8. 2014, dne 20. 8. 2014, dne 29. 8. 2014 a dne 5. 9. 2014. Správce daně jich šest shledal nedůvodnými, jednu částečně nepřípustnou a částečně nedůvodnou a jednu ve věci počítání lhůt důvodnou. Současně podala též námitku podjatosti jak úředních osob územního pracoviště, tak pracovníků Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj. Již žalovaný vysvětlil, že správce daně byl oprávněn přistoupit ke kontumačnímu ukončení daňové kontroly postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu: *Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*

[20] Zprávu o daňové kontrole zaslal správce daně do datové schránky daňového poradce a zmocněnce stěžovatelky Martina Tyce, a to právě s ohledem na skutečnost, že procesním způsobem, který zvolil jmenovaný daňový poradce, podávající správci daně opakovaně stížnosti před skončením daňové kontroly, evidentně bránil ukončení daňové kontroly, a nedal tak správci daně možnost, aby se stěžovatelkou mohl zprávu o daňové kontrole podepsat a ukončit. Postupem správce daně nebyl porušen § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť v dané věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování, správce daně dostatečně odůvodnil svůj kontrolní závěr a postupoval při provádění daňové kontroly v souladu s daňovým řádem. K námitce, že správce daně nemohl dne 9. 9. 2014 daňovou kontrolu ukončit projednáním a podepsáním zprávy, když stížnost podanou dne 5. 9. 2014 nevyřídil, městský soud v bodě 72 rozsudku připomněl, že tuto stížnost správce daně vypořádal dne 9. 9. 2014 v rámci vyrozumění o výsledku šetření stížnosti a opatřeních přijatých k nápravě, které si zástupce stěžovatelky Martin Tyc v datové schránce nevyzvedl, a tato písemnost byla doručena fikcí. Stěžovatelka ještě poté, co jí byla zpráva o daňové kontrole zaslána, podala další stížnosti. Městský soud žádnou konkrétní procesní vadu v postupu správce daně neshledal. Naopak z chronologického sledu jednotlivých úkonů dovodil, že správce daně konal v souladu se zásadou součinnosti a spolupráce s daňovým subjektem.

[21] Upozornění na paralelu mezi jejím pochybením a pochybením, kterého se dopustilo Generální finanční ředitelství při prověřování dodavatele mobilních telefonů v roce 2017, zahrnuje stěžovatelka již do doplnění žaloby a městský soud se s ním vypořádal v bodě 76 rozsudku. NSS pouze dodává, že v nynějším řízení byly posuzovány důsledky neobezřetnosti stěžovatelky, nikoli Generálního finančního ředitelství, takže tento stěžovatelčin argument je irelevantní.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Zalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 6. února 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu