



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **ELEKTRO S. M. S., spol. s r. o.**, se sídlem Dobrovodská 43, České Budějovice, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 19. 10. 2012, čj. 7027/12-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 7. 2013, čj. 10 Af 622/2012 – 41,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

**Vymezení věci**

[1] Finanční ředitelství v Českých Budějovicích k odvolání žalobkyně změnilo rozhodnutím ze dne 19. 10. 2012 rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (správce daně) ze dne 21. 9. 2009, čj. 228332/09/077910303594, a to tak, že správcem daně doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 byla snížena z částky 1.548.000 Kč na částku 1.008.000 Kč. Důvodem doměření daně v rozsahu potvrzeném finančním ředitelstvím bylo, že žalobkyně protiprávně zahrнула mezi daňové náklady úhradu na marketingovou a reklamní činnost prováděnou společností EURO MVGA, a. s. a výdaje na prezentace na akcích

„Air-show“, „Porta 2006“ a „Hurá do Krumlova“ fakturované společností ODMENA-plus, s. r. o. Finanční ředitelství rozhodovalo v návaznosti na předchozí zrušovací rozsudek NSS v této věci ze dne 15. 8. 2012, čj. 1 Afs 41/2012 – 45.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Jako žalovaný ve věci vystupuje Odvolací finanční ředitelství, neboť s účinností od 1. 1. 2013 právě na tento správní orgán přešla působnost finančních ředitelství (§ 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb.).

## II.

### Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost. K účetnímu případu týkajícímu se společnosti EURO MVGA stěžovatelka uvedla, že krajský soud provedl důkaz, aniž by nařídil jednání. Tím porušil § 77 odst. 1 s. ř. s.

[4] K obchodnímu vztahu se společností ODMENA-plus stěžovatelka uvádí, že přezkum soudu se v podstatě míjí s posuzovanou věcí. U daně z příjmů není důležité prokázat plnění určitou osobou, ale jen to, že bez vynaložení finančních prostředků (nákladů) by k poskytnutí plnění nedošlo. V tomto cituje judikaturu NSS, a to rozsudek ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011 - 68. Pro věc je dle stěžovatelky nerozhodné, kdo fakticky částku přijal, neboť vyplacení částky bylo prokázáno. Stěžovatelka vyčítá krajskému soudu i to, že nehodnotil výpověď svědka Pecla. Proto není jasné, jak soud hodnotil zákonnost „celkového hodnocení důkazů žalovaného“. Žalovanému pak vyčítá to, že neprovedl její důkazní návrhy. Konečně krajský soud nesprávně neposoudil podvod na dani. Přitom závěry Soudního dvora EU ve vztahu k podvodům na DPH se přiměřeně uplatní též na daň z příjmů (s odkazem na rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142).

[5] Stěžovatelka si v závěru konečně nemohla „odpustit povzdechnutí nad tím, jak jednoduché je u nás kráť daně.“ V drtivé většině případů je namísto skutečného viníka hnán k odpovědnosti (jak daňové tak trestněprávní) obchodní partner. Uvedené však není ani tak důsledkem práce finanční správy, jako spíše zákonů neumožňujících včasnou kontrolu a odhalení páchaných podvodů.

## III.

### Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[6] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Upozorňuje, že krajský soud ve věci nedokazoval, nemohl tedy ani porušit § 77 odst. 1 s. ř. s. K odměně za propagaci vyplacené stěžovatelkou společností ODMENA-plus žalovaný uvedl, že odkazy stěžovatelky na judikaturu jsou účelové. Žalovaný odkazuje na předchozí rozsudek NSS v této věci. Dále odkazuje na stranu 7 a 8 rozsudku krajského soudu, kde se soud zabýval v rozporu se stěžovatelčím tvrzením výpovědi pana Pecla velmi pečlivě. Na stěžovatelce ležela povinnost prokázat, že faktické dodání prací uskutečnila ODMENA-plus.

pokračování

#### IV.

#### Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; námitky, jimiž je povinen se zabývat i bez návrhu, byly součástí kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud úvodem podotýká, že v dalším textu vycházel ze závěrů učiněných v této věci v rozsudku ze dne 15. 8. 2012, čj. 1 Afs 41/2012 – 45. Nejedná se o opakovanou kasační stížnost ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Předmětem řízení před krajským soudem totiž bylo nové správní rozhodnutí, byť vydané ve stejné věci. Současně ovšem Nejvyšší správní soud nemá žádný důvod ustupovat od svých předchozích závěrů, ledaže by se snad věc v mezidobí posunula po skutkové stránce.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval skupinou námitek týkajících se vztahu se společností EURO MVGA [námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., **IV.A.**]. Poté se vypořádal se skupinou námitek v případě obchodu se společností ODMENA-plus [§ 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., **IV.B.**].

#### IV.A.

#### *Províze vyplacená společností EURO MVGA*

[11] V žalobě stěžovatelka namítala, že otázky kladené svědkům ze strany Finančního úřadu v Říčanech byly nedostatečné. Je pravda, že stěžovatelka ani její zástupce se výsledku neúčastnili. S konáním svědeckých výpovědí však stěžovatelka nebyla seznámena. Za zákonný postup nelze dle žaloby považovat, pokud správce daně uvědomil stěžovatelku o výsledku jen krátkou SMS jeden den před termínem konání svědecké výpovědi. Městský soud k tomu odkázal na úřední záznam správce daně ze dne 12. 6. 2009, podle něhož byl týž den zástupce stěžovatelky Ing. David Puffer zpraven o termínu jednání dne 16. 6. 2009. Bylo mu známo, že mají být vyslechnuti svědkové B. a V., přesto se z tohoto jednání za stěžovatelku omluvil.

[12] Stěžovatelka z právě uvedeného postupu krajského soudu dovozuje, že bez jednání provedl důkaz, čímž porušil § 77 odst. 1 s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud k tomu zvážil následující.

[14] Podle § 77 odst. 1 s. ř. s. dokazování provádí soud při jednání. Stěžovatelka má pravdu, že mimo jednání nelze dokazovat. V tomto případě však krajský soud nedokazoval. Odkázal totiž na část správního spisu, kterým vyvrátil tvrzení stěžovatelky o tom, že nebyla nijak informována o plánovaném výsledku dvou svědků. Tento postup není v rozporu s cit. § 77 odst. 1. Informace získané soudem ze správního spisu nelze považovat bez dalšího za důkaz. Jak již zdejší soud opakovaně v judikatuře uvedl, ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením správního řízení, plyne, že správní spis je obrazem a výsledkem tohoto správního řízení. Dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Obsah správního spisu je samozřejmě bez pochybností známý správnímu orgánu, tj. žalovanému v řízení o žalobě. I žalobkyně (nyní stěžovatelka) se v případě svého zájmu mohla s obsahem správního spisu v průběhu správního řízení seznámit. Na základě relevantních argumentů stěžovatelka také mohla učinit jakoukoliv část správního spisu spornou. Pokud by stěžovatelka nabídla nějaké důkazy zpochybňující údaje uvedené ve správním spise, soud

by případně o nich vedl dokazování (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008 -117, č. 2383/2011, věc *ECOPLAST*).

[15] Námitka je nedůvodná. Krajský soud neporušil § 77 s. ř. s.

[16] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti zpochybňuje „autentičnost“ úředního záznamu ze dne 12. 6. 2009. Její zástupce skutečně v tento den s Finančním úřadem v Říčanech telefonicky hovořil. Stěžovatelka osvětluje obsah tohoto rozhovoru. Zástupce se však rozhodně nevzdal práva účastnit se svědecké výpovědi, jak plyne z úředního záznamu. Naopak, Finančnímu úřadu v Říčanech vysvětlil, že se nemá možnost výslechu svědků zúčastnit z důvodu kolize s jiným jednáním, a finanční úřad upozornil, že v případě provedení výpovědi půjde nanejvýše o „neprocesní protokoly“. Navíc „pro dokreslení vadností“ stěžovatelka upozorňuje, že na poslední chvíli byl výslech posunut na Finanční úřad v Rokycanech.

[17] Právě uvedené je dílem nepřijatelné, dílem k takovému tvrzení nemohl Nejvyšší správní soud přihlídnout. Stěžovatelka v žalobě „autentičnost“ ani správnost úředního záznamu nijak nezpochybnila, kritizovala jen, že jí Finanční úřad v Říčanech jeden den před termínem svědeckých výpovědí vyrozuměl o výslechu formou SMS. Zpochybnění úředního záznamu teprve v kasační stížnosti je nepřijatelné, neboť jde o důvod, který stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelku lze odkázat na možnost zpochybnit správnost nebo úplnost správního spisu, jak to naznačil soud shora v bodě [14]. Co se týče toho, že se výslech konal na Finančním úřadě v Rokycanech, není jasné, zda tyto skutečnosti mají či nemají představovat kasační bod. Nejvyšší správní soud v každém případě podotýká, že k těmto skutečnostem přihlídnout nemohl, neboť je stěžovatelka uplatnila teprve poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí krajského soudu (§ 109 odst. 5 s. ř. s.).

#### IV.B.

##### *Odměna za reklamní a marketingové služby zajištěné společností ODMENA-plus*

[18] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti uplatnila námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Tvrdí, že u daně z příjmů není důležité prokázat plnění určitou osobou, ale jen to, že bez vynaložení finančních prostředků (nákladů) by k poskytnutí plnění nedošlo. V tomto cituje judikaturu NSS, a to rozsudek ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011 - 68. Rozhodnutí krajského soudu se míjí s povahou věci. Ze spisu jasně plyne, že pan Pecl by služby stěžovatelce neposkytl, pokud by za ně nedostal zaplacen. Pro věc je dle stěžovatelky nerozhodné, kdo fakticky částku přijal, neboť vyplacení částky bylo prokázáno, část byla hrazena dokonce bezhotovostně. Stejně tak je nerozhodné, kdo fakticky stěžovatelce plnil.

[19] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující.

[20] Ve shodě s rozsudkem čj. 9 Afs 11/2011 - 68, na který se odvolává stěžovatelka, lze říci, že v dané věci je rozhodné posouzení právní otázky, zda stěžovatel splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno.

[21] Stěžovatelka má pravdu, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo

pokračování

poskytnuto skutečně subjektem na účetních dokladech uvedeným jako dodavatel a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění. Rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[22] Stěžovatelka však naprosto pomíjí, že takovýto postup je výjimkou z pravidla, podle něhož je dodavatelem subjekt určený na účetních dokladech daňového subjektu. Jak ostatně uvedl nejen cit. rozsudek čj. 9 Afs 11/2011 - 68, ale třeba rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, jedná se „o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.“ Právě tuto, pro ní fatální pasáž, stěžovatelka ve své argumentaci zcela opomíjí. Jednoduše řečeno, dodavatel může být výjimečně i jiný než ten, na kterého lze usuzovat z účetních podkladů, jeho identita však musí být pro účely § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů určena naprosto jednoznačně, nepochybnitelným způsobem. Nestací jen obecně tvrdit, že k plnění určité došlo a někdo jej poskytnout musel.

[23] Ve vztahu ke stěžovateli proto postačí uvést, že vynaložení výdaje neprokázala žádným jednoznačným, transparentním způsobem. Za klíčové zdejší soud považuje to, že stěžovatelka neuvedla a nedokázala veškeré okolnosti týkající se výdajů formálně jdoucích na společnost ODMENA-plus. Výdajů, jež by potenciálně byly v souladu s ostatními zjištěnými údaji a vytvářely by přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Stěžovatelka naopak původně argumentovala, že plnění poskytla společnost ODMENA-plus, a po zpochybnění tohoto tvrzení správcem daně zůstala u naprosto vágních tvrzení, čehož se ostatně drží i ve své kasační stížnosti. Je prý nerozhodné, kdo stěžovatelce plnění poskytl a kdo od ní převzal platbu, podstatné je, že někdo to určité byl. Takováto argumentace je nicméně ve flagrantním rozporu s judikaturou, které se stěžovatelka sama dovolává.

[24] Námitka je nedůvodná.

[25] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nikde nehodnotil svědeckou výpověď pana Pecla [námitka podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Ani s tím se zdejší soud ztotožnit nemůže. Výpověď svědka Josefa Pecla hodnotí krajský soud velmi podrobně, a to samostatně i v souvislosti s jinými důkazy, na straně 7 a 8 svého rozsudku. Námitka stěžovatelky se tak zcela mívá se skutečnou podobou kvalitně zpracovaného rozsudku krajského soudu.

[26] Stěžovatelka dále obdobně jako v žalobě kritizuje, že správní orgány neprovedly svědecké výpovědi za účelem prokázání rozsahu poskytovaného plnění v souvislosti s akcí organizovanou společností ODMENA – plus. K tomu ve svém rozsudku krajský soud uvedl následující: „V souzené věci nešlo o porovnání skutečného rozsahu poskytovaných služeb, ale o to, zda služby vůbec byly společností ODMENA – plus poskytnuty. S důkazními návrhy se finanční orgány v obou instancích vypořádaly. K výsledku svědků nebylo přistoupeno z toho důvodu, že uskutečnění reklamních akcí zpochybněno nebylo, avšak svědci nemohli mít povědomost o tom, jaký subjekt reklamní akce zajišťoval. [...]. K provedení výsledků svědků nebylo přistoupeno, jestliže uskutečnění reklamních akcí zpochybněno nebylo a po svědcích bylo požadováno vyjádřit se k rozsahu akcí a prezentaci žalobce. Jestliže tu není pochybnost o tom, že reklamní akce se uskutečnily a výsledky svědků měly být k rozsahu těchto akcí vedeny, pak nelze uvažovat o důkazní nouzi pro neprovedení žalobcem navržených důkazů, protože za situace, kdy je tu shodná smlouva s další společností o témže předmětu,

*nelze svědecky prokázat, že propagaci žalobce zajišťovala právě společnost ODMENA – plus. Soud doplňuje, že tato společnost neměla žádné zaměstnance. Působil v ní pouze Josef Pecl, který byl současně jednatelem společnosti 1. ck production“ (s. 8 rozsudku). S tímto hodnocením stěžovatelka nepolemizuje, jen opakuje, že výslechy svědků být provedeny měly. Pokud však stěžovatelka netvrdila a netvrdí, že by svědci měli být nápomocni k určení skutečného dodavatele reklamních služeb, ale jen k určení toho, že rozsah reklamních služeb byl mnohonásobně větší, než jsou běžné reklamní akce, šlo vskutku o návrh, který se mýjel s podstatou posuzované věci. Proto postačí odkázat na právě citovanou přesvědčivou argumentaci krajského soudu. Hodnocení dodaného plnění a posouzení problému výše ceny za situace, kdy není jasné, komu měla být tato údajná cena placena, by bylo povýtce akademickou úvahou.*

[27] Námitka je nedůvodná.

[28] Konečně stěžovatelka namítá, že krajský soud chybně neposuzoval otázku existence podvodu a míru vědomí stěžovatelky na tomto podvodu. Zde jen stručně Nejvyšší správní soud souhlasí se závěry krajského soudu, podle něhož by zkoumání daňového podvodu bylo pro účely této kauzy nadbytečné. Podstatné je, že správní orgány vyvrátily tezi, že by daňové plnění poskytla společnost ODMENA – plus. Stěžovatelce se nepodařilo prokázat, kdo jiný plnění opravdu poskytl. Otázka zavinění stěžovatelky je pro věc irelevantní. Ve věci nebylo nijak uvažováno o kolotočovém podvodu na DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora, např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, Sb. rozh. s. I-483. Stěžovatelem cit. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142, se vztahuje k naprosto odlišné věci, v níž byl spor o unesení či neunesení důkazního břemene.

[29] I tato námitka je tedy nedůvodná.

## V.

### Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému žádné náklady přesahující jeho běžnou administrativní činnost v řízení nevznikly, proto mu zdejší soud náklady řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 6. listopadu 2013

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu