



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj) a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **LEDOPA GROUP, s.r.o.**, IČ 29267412, sídlem Jihlavská 1007/2, Žďár nad Sázavou, zastoupená JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem, sídlem Sokolovská 49/5, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. ledna 2016, č. j. 1214/16/5200-11431-706012, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. ledna 2018, č. j. 62 Af 36/2016 - 64,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **se z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se 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 případu

[1] Žalobkyně od roku 2011 obchoduje s pohonnými hmotami.

[2] Dne 29. července 2013 zahájil Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) daňovou kontrolu žalobkyně na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Předmětem daňové kontroly byla smluvní pokuta ve výši 36 055 530 Kč

a náklady na prezentaci uhrazené společností MARTIOFF CZ, spol. s r. o. (dále jen „MARTIOFF“) a Invest Gates Group, s.r.o. (dále jen „Invest Gates“).

[3] Dodatečným platebním výměrem ze dne 12. června 2015, č. j. 1137549/15/2914-50522-706194 doměřil správce daně žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 9 699 310 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 1 939 862 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně byla součástí dodavatelského řetězce, ve kterém docházelo k razantnímu a ekonomicky neodůvodněnému zvýšení ceny reklamních služeb a jehož smyslem bylo pouze dosáhnout daňového zvýhodnění. Na počátku řetězce byla I. H., na konci žalobkyně, jejími dodavateli byly společnosti MARTIOFF či Invest Gates. Jednotlivé články řetězce pouze přeproductovaly prvotní plnění. K navýšení ceny plnění došlo vždy v té části řetězce, kde figurovala nekontaktní společnost. Částky, které žalobkyně hradila za reklamní služby svým dodavatelům – spojeným osobám ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2012 – však mnohonásobně převyšovaly obvyklé ceny, které za stejná plnění na podobných akcích platily nezávislé osoby. Proto správce daně navýšil žalobkyni základ daně o rozdíl mezi zjištěnou cenou obvyklou a částkou, kterou žalobkyně uplatnila jako náklady na reklamní služby.

[4] Správce daně dále konstatoval, že žalobkyně se smlouvou o smlouvě budoucí zavázala koupit nemovitosti od slovenské společnosti BITÚNOK VESTENICE, s.r.o. (dále jen „BITÚNOK“). Nesplnění tohoto závazku či prodlení se splátkami kupní ceny bylo sankcionováno smluvní pokutou, naproti tomu k závazkům budoucího prodávajícího žádné utvrzení sjednáno nebylo. Žalobkyně od obchodu ustoupila, smluvní pokutu zaplatila a uplatnila ji jako daňově uznatelný výdaj. Správce daně nicméně zjistil, že žalobkyně měla v roce 2012 dostatek finančních prostředků na splnění svých závazků ze smlouvy o smlouvě budoucí. Slovenská policie navíc správce daně informovala, že společnost BITÚNOK dotčené nemovitosti nikdy nevlastnila, což potvrdila i slovenská daňová správa v rámci mezinárodního dožádání. Správce daně proto konstatoval, že uzavřením smlouvy o smlouvě budoucí žalobkyně uměle vytvořila situaci, v níž by si mohla snížit základ daně o zaplacenou smluvní pokutu, a dopustila se tak zneužití práva.

[5] Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví.

[6] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Ztotožnil se s názorem žalovaného, že výslech zástupců společností MARTIOFF a Invest Gates, jakož i dalších společností tvořících dodavatelské řetězce mezi žalobkyní a I. H., by byl nadbytečný, neboť neúměrné a ekonomicky neodůvodněné navýšení ceny reklamních služeb v řetězci bylo spolehlivě prokázáno. Tento závěr nemohli navržení svědci zvrátit, ani pokud by potvrdili, že pro žalobkyni vyhledávali reklamní příležitosti a umožňovali jí efektivní zacílení reklamy. Krajský soud dále konstatoval, že služby poskytované I. H. odpovídají těm, které nakonec přijala žalobkyně jako konečný odběratel, což potvrzuje řada listinných důkazů. V tom, že žalovaný použil jako důkazy i výsledky dožádání, neshledal krajský soud nic nezákonného. Neuvěřil ani tvrzení žalobkyně, že od obchodu se společností BITÚNOK upustila poté, co zjistila, že nedosáhne na úvěr. Soudu připadalo nevěrohodné, že by žalobkyně jako

pokračování

profesionál uzavřela smlouvu, jejíž nesplnění podléhalo vysoké smluvní pokutě, aniž by měla jistotu, že má dostatek finančních prostředků pro splnění svých závazků. Na závěr krajský soud konstatoval, že ukončení daňové kontroly předtím, než byla vyřízena stížnost, kterou žalobkyně vznesla při projednání zprávy o daňové kontrole, by sice bylo vadou řízení, nemohlo však nijak ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť žalobkyně neuvedla, jak měla být v tomto směru zkrácena její práva.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[7] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včas kasační stížnost. Zdůraznila, že nemůže nést důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se jejích dodavatelů. Bylo nutné postavit na jisto, zda jednotlivé články dodavatelského řetězce ke službě poskytnuté I. H. přidaly nějakou hodnotu. Paní H. přitom v rámci své výpovědi uvedla, že službu poptávanou stěžovatelkou poskytnout nedovedla. Proto stěžovatelka navrhovala vyslechnout zástupce svých dodavatelů a žalovaný pochybil, když jí nevyhověl.

[8] Stěžovatelka dále namítala, že žalovaný řadu svých skutkových závěrů založil na informacích poskytnutých dožádanými správci daně. Tyto informace nemohou dle názoru stěžovatelky nahradit důkazní prostředky, především svědecké výpovědi. Stěžovatelce nestačí, že byla *ex post* seznámena s výsledkem dožádání a mohla se k němu vyjádřit, neboť má právo se výsledku osobně zúčastnit a klást svědkovi otázky.

[9] Stěžovatelka též trvá na tom, že závěr o zneužití práva není dostatečně podložený, jde spíš o spekulaci. Zaplacení kupní ceny by mohlo ohrozit její podnikání, a proto se stěžovatelka rozhodla, že úhrada smluvní pokuty pro ni bude „menším zlem“. Zaplacení smluvní pokuty však pro stěžovatelku nebylo nijak výhodné, náklad na smluvní pokutu uplatnila v souladu s jeho účelem. Žalovaný i správce daně navíc v tomto bodě konstatovali, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, zatímco krajský soud dospěl k závěru o zneužití práva. Tyto dvě situace se však zásadně liší v rozložení důkazního břemene.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že společně se správcem daně opakovaně zdůvodňovali, proč navržené svědky nevyslechli. Tyto důkazy by nemohly zvrátit zjištění, že reklamní služby poskytnuté I. H. se neliší od těch, kterých se dostalo stěžovatelce. S odkazem na zásadu volného hodnocení důkazů potom žalovaný uvedl, že výsledky dožádání mohou za určitých okolností nahradit svědecké výpovědi, pokud je s nimi daňový subjekt seznámen. Prostřednictvím dožádání správce daně ověřoval některé údaje přímo u poskytovatelů reklamních služeb, užití tohoto institutu tudíž bylo zcela na místě. Žalovaný též trvá na svém závěru, že stěžovatelka uplatněním smluvní pokuty jako daňově účinného výdaje zneužila daňové právo, a poukázal na okolnosti, které jej k tomuto závěru vedly.

[11] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného stěžovatelce k případné replice.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[13] Základem daně z příjmů je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle dále stanovených kritérií (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů). První věta § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů stanoví, že *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu* (tj. zákona o oceňování majetku). Spojenými osobami jsou mimo jiné osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů].

[14] Stěžovatelka nepochybněovala závěr žalovaného, že ona a její dodavatelé (a dodavatelé jejích dodavatelů... až k prvotnímu poskytovateli služby I. H.) byli spojenými osobami podle citovaného ustanovení. Jádrem její argumentace je námitka, že správce daně porovnával cenu u kvalitativně jiných služeb – tedy že stěžovatelka za své peníze dostala mnohem více, než představovalo plnění, k němuž správce daně stanovil cenu obvyklou v běžných obchodních vztazích mezi nezávislými osobami (referenční cenu).

[15] Této námitce nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit. Stěžovatelce, již v tomto směru s ohledem na § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, tížilo důkazní břemeno, se nepodařilo prokázat, že by plnění, za které zaplatila svým dodavatelům, zahrnovalo více služeb než to, které fakturovala na počátku řetězce (za řádově nižší cenu) I. H.. Nejvyšší správní soud dále poukazuje na zjištění správce daně ohledně obsahu smlouvy mezi stěžovatelkou a společností MARTIOFF: „*Dodavatel se zavazuje dodat odběrateli dílo – reklamní služby, zajištěné poskytovatelem reklamních služeb. Dodávka zahrnuje veškeré služby v rozsahu, v jakém je dodavatel zakoupil od poskytovatele*“ (str. 6 zprávy o daňové kontrole). Takto vymezený předmět plnění nesvědčí o tom, že by dodavatel stěžovatelky poskytoval nějaké komplexní služby rozsahem přesahující služby, které sám pořídil od svého dodavatele, jak stěžovatelka ve svých podáních opakovaně namítala. Rovněž lze zmínit, že vyhodnocení reklamní kampaně prováděla společnost, v níž opět figuruje I. H. (str. 11 a 13 zprávy o daňové kontrole). Tyto okolnosti svědčí o tom, že reklamní služby fakticky zajišťovala I. H. a v dalších článcích dodavatelského řetězce docházelo pouze k umělému navýšení jejich ceny.

[16] Nejvyšší správní soud dále nepřehlédl, že skokovému navýšení ceny poskytovaného plnění neprováděli přímí dodavatelé stěžovatelky (společnosti MARTIOFF či Invest Gates), nýbrž jejich dodavatelé (další články řetězce). Rovněž tato skutečnost je v rozporu s tvrzením stěžovatelky, že od společností MARTIOFF či Invest Gates dostávala komplexní služby, jejichž rozsah odůvodňoval navýšení ceny na desetinásobky původní hodnoty. Navíc stěžovatelka nikdy ani nenaznačila, v čem konkrétně spočívala přidaná hodnota

pokračování

služeb, které obdržela, oproti těm, které poskytovala I. H.. Námitku, že sama I. H. popřela, že by byla schopná poskytnout službu v rozsahu požadovaném stěžovatelku, správce daně přesvědčivě vyvrátil na straně 75 zprávy o daňové kontrole: I. H. pouze uvedla, že nedokáže zpracovat logotyp společnosti. Správce daně k tomu však doplnil, že logotyp byl pro stěžovatelku zpracován v samostatně fakturované zakázce, jeho cena tak nemohla být součástí nákladů na posuzované reklamní služby.

[17] Stejně jako krajský soud konstatuje i Nejvyšší správní soud, že výsledky zástupců společností MARTIOFF a Invest Gates by na uvedeném závěru nemohly nic změnit. V první řadě tyto společnosti neprovedly ono několikanásobné razantní navýšení ceny, a lze tak přepokládat, že do poskytované služby nevnesly přidanou hodnotu, na niž stěžovatelka obecně poukazovala. Na vyšších článcích řetězce zase figurovaly nekontaktní společnosti, u nichž by nebylo možné tvrzení stěžovatelky ověřit. Závěry správce daně se navíc opíraly o řadu listinných důkazů a svědecké výpovědi by je mohly jen těžko zvrátit.

[18] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelka nedokázala uspokojivě doložit rozdíl ceny, za niž pořizovala plnění od spojených osob, oproti cenám sjednaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek a doměření daně z příjmů v tomto rozsahu bylo v souladu se zákonem.

[19] Z námítky, že žalovaný své rozhodnutí z velké části opřel o informace poskytnuté dožádanými správci daně, které však nemohou nahradit svědecké výpovědi, vyplývá, že stěžovatelka zaměňuje dožádání s poskytováním informací orgány veřejné moci podle § 57 daňového řádu. Podle § 17 odst. 1 daňového řádu může místně příslušný správce daně *dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec.* Z procesního hlediska se dožádaný úkon nijak neliší od úkonu, který provede místně příslušný správce daně. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování *příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.* Pokud tedy místně příslušný správce daně dožádá provedení nějakého důkazu, odehrává se dokazování před dožádaným správcem daně. Místně příslušný správce daně se potom pouze seznámí s výsledky dokazování a provede jejich hodnocení, nicméně odpověď na dožádání již jako listinný důkaz neprování. Pokud by tedy dožádaný správce daně vyslechl svědka, důkazním prostředkem by nebyla listina – protokol o výsledku svědka, ale samotná svědecká výpověď. Naproti tomu informace poskytnutá podle § 57 daňového řádu by byla klasickým listinným důkazem.

[20] Stěžovatelka by mohla namítat porušení svých procesních práv, pokud by dožádaný správce daně vyslechl svědka, aniž by ji o tom vyrozuměl a umožnil jí u výsledku účast (jak mu ukládá § 96 odst. 5 a 6 daňového řádu). Nic takového však stěžovatelka netvrdila a nic takového se ani nestalo. Jediný výslech, který správce daně dožádal, byl výslech I. H., jehož se zástupce stěžovatelky zúčastnil. Pokud stěžovatelka svou námitkou měla na mysli, že důkazy, jejichž provedení zajistil správce daně prostřednictvím dožádání, nemohou nahradit svědecké výpovědi, odkazuje Nejvyšší správní soud na bod [17] odůvodnění tohoto rozsudku s tím, že výsledky zástupců stěžovatelčiných dodavatelů se v kontextu skutkového stavu, jak jej zjistil žalovaný, jeví jako nadbytečné.

[21] Nejvyšší správní soud dále nepřisvědčil námitce, že krajský soud hodnotil smluvní pokutu zaplacenou společností BITÚNOK jinak než žalovaný a správce daně. Ze zprávy o daňové kontrole lze bez jakýchkoli pochybností dovodit, že správce daně kvalifikoval tuto transakci jako zneužití práva ze strany stěžovatelky (srov. především str. 83 a 99 zprávy). K témuž závěru dospěl i žalovaný (jak vyplývá z argumentace na str. 28 – 31 žalobou napadeného rozhodnutí). Stěžovatelka z části odůvodnění rozhodnutí žalovaného dovozovala, že jí žalovaný vytýkal neunesení důkazního břemene. Žalovaný skutečně na straně 30 svého rozhodnutí uvedl, že *„pokud se tedy odvolatel domnívá, že uvedený závěr správce daně je důkazně zcela nepodložený, potom je třeba zmínit, že důvodem je především skutečnost, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, které zde v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu nese, a tím neumožnil správci daně přehodnotit svůj závěr o zneužití práva, ke kterému dospěl po zhodnocení všech důkazních prostředků, které svojí činností získal.“* Nejvyšší správní soud však tuto vpravdě neobratnou formulaci považuje (v kontextu další argumentace žalovaného) pouze za vyjádření skutečnosti, že závěr správce daně o zneužití správa je podložený a stěžovatelce se jej nepodařilo zvrátit.

[22] Nejvyšší správní soud připomíná, že zneužitím práva je *„situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. listopadu 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS). Důkazní břemeno ohledně skutečností svědčících o zneužití práva na straně daňového subjektu tíží správce daně (srov. přiměřeně úvahy Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 5. října 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30 ve vztahu k podvodům na dani k přidané hodnoty, u nichž je konstrukce důkazního břemene shodná jako u zneužití práva).

[23] V projednávaném případě je závěr žalovaného o tom, že se stěžovatelka zaplacením smluvní pokuty a uplatněním tohoto výdaje jako daňově účinného dopustila zneužití práva, dostatečně podložený. Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné znovu podrobně rekapitulovat skutková zjištění žalovaného, která již pečlivě posoudil krajský soud. Proto jen stručně zmíní, že stěžovatelka uzavřela se společností BITÚNOK smlouvu o smlouvě budoucí, která pro ni byla nápadně velmi nevýhodná (vysoké smluvní pokuty v případě porušení povinností stěžovatelky, žádné sankce za nedodržení závazků ze strany společnosti BITÚNOK), což je značně podezřelé u obchodníka – profesionála, u něhož se předpokládají aktivity, které dávají z ekonomického hlediska smysl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. dubna 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS). Žalovaný dále zjistil, že společnost BITÚNOK nebyla v době uzavření smlouvy o smlouvě budoucí vlastníkem nemovitostí, k nimž se smlouva vztahovala, a nestala se jím ani v době, kdy měla stěžovatelka začít se splácením kupní ceny, dotčené nemovitosti navíc nadále slouží svému původnímu vlastníku. Již jen jako podpůrný argument pak sloužilo zjištění, že stěžovatelka měla na svém bankovním účtu dostatečné prostředky k úhradě příslušné splátky kupní ceny, a mohla se tak vyhnout zaplacení velmi vysoké smluvní

pokračování

pokuty. Tvrzení, že stěžovatelka začala v plnění smlouvy spatřovat ohrožení svého podnikání až po jejím uzavření a zaplacení smluvní pokuty jí přišlo výhodnější, není přesvědčivé. Pokud si stěžovatelka nebyla od počátku jistá, zda chce nemovitosti od společnosti BITÚNOK nakoupit, či nikoli, bylo krajně nerozumné uzavírat smlouvu s tak vysokými sankcemi v případě neuskutečnění koupě. Na podporu svého tvrzení, že až později zjistila, že nedosáhne na bankovní úvěr, z něhož měla financovat část kupní ceny, stěžovatelka nepředložila žádný důkaz.

[24] Z uvedených skutečností vyplývá, že žádná ze zúčastněných stran od počátku neměla v úmyslu převod nemovitostí uskutečnit a jediným cílem obchodu mezi stěžovatelkou a společností BITÚNOK bylo snížení daňové povinnosti stěžovatelky. To v řadě ohledů připomíná vytváření rezerv na opravu hmotného majetku, jehož jediným účelem je získání daňového zvýhodnění, které označil Nejvyšší správní soud za zneužití práva v rozsudku ze dne 19. června 2014, č. j. 6 Afs 23/2014 - 35, č. 3093/2014 Sb. NSS. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 17. prosince 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, je třeba „*pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná [...] o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, které má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu.*“

IV. Závěr a náklady řízení

[1] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročez ji ve smyslu poslední věty § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[2] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. února 2019

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu