



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **EVORADO IMPORT, a.s.**, se sídlem náměstí 14. října 1307/2, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2016, č. j. 19363/16/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 5. 2018, č. j. 6 Af 53/2016 – 38,

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] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Předmětem sporu je otázka unesení důkazního břemene stěžovatelky ve věci daňové uznatelnosti úroků z úvěrů a půjček ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o daních z příjmů“). Stěžovatelce byla na základě daňové kontroly snížena daňová ztráta na dani z příjmů právnických osob za rok 2010 o částku 4 163 478 Kč, protože správce daně neuznal úroky z poskytnutých půjček a úvěrů jako daňově účinný náklad.

[3] Městský soud ze spisu ověřil, že se jednalo se o smluvní úroky fakturované společností SAFIN LTD. (dále jen „SAFIN“), se sídlem ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska (dále jen „Velká Británie“).

[4] Tyto úroky byla původně stěžovatelka povinna hradit na základě smlouvy o úvěru ze dne 18. 11. 2004, uzavřené mezi stěžovatelkou jako dlužníkem a společností CORTAN LTD. se sídlem ve Velké Británii (dále jen „CORTAN“) jako věřitelem, na poskytnutí úvěru ve výši 80 000 000 Kč (dále jen „smlouva o úvěru“).

[5] Peněžní prostředky měly být poskytnuty na koupi nemovitého a movitého majetku tvořícího areál Společné čistírny odpadních vod ve Dvoře Králové nad Labem a výdaje spjaté s udržováním a provozem tohoto majetku (dále jen „SČOV“). Dle smlouvy byla stěžovatelka povinna vrátit dlužnou částku ve sjednaných termínech a hradit průběžně úroky z vyčerpané a dosud neuhrazené jistiny ve výši 9,8 % ročně a dále hradit pevnou úrokovou sazbu za rezervaci zdrojů ve výši 3,2 % ročně, počítanou z rozdílu částky finančních prostředků sjednaných k poskytnutí a částek poskytnutých. Dodatkem č. 1 ze dne 2. 3. 2005 došlo k navýšení úvěru až do výše 130 000 000 Kč, přičemž čerpání bylo sjednáno až do dne 31. 12. 2010, úroková sazba byla nově sjednána ve výši 12,9 % ročně a byla upravena ustanovení týkající se smluvní pokuty.

[6] Původní věřitel CORTAN postoupil svou pohledávku ze smlouvy o úvěru na SAFIN, přičemž notifikace v českém jazyce ze dne 1. 12. 2007 byla odeslána stěžovateli s tím, že veškerá plnění ze smlouvy mají být poskytována této společnosti. Nesplacený dluh z poskytnutého úvěru ze smlouvy o úvěru činil dle evidence na účtu X ke dni 31. 12. 2010 částku 13 086 032,94 Kč.

[7] Dále měla stěžovatelka hradit úroky z půjčky ze dne 15. 12. 2003, poskytnuté CORTAN jako věřitelem a stěžovatelkou jako dlužníkem na poskytnutí finanční částky 100 000 Kč (dále jen „smlouva o půjčce“), úroková míra byla sjednána ve výši 14 % ročně. K této smlouvě byl sjednán na poskytnutí půjčky dodatek č. 1 ze dne 10. 11. 2004 až do částky 1 000 000 Kč, dodatek č. 2 ze dne 21. 12. 2005 až do částky 2 000 000 Kč, dodatek č. 3 ze dne 29. 12. 2005 až do částky 3 000 000 Kč a dodatek č. 4 ze dne 1. 9. 2008 až do částky 3 000 000 Kč. Dne 1. 9. 2009 došlo k postoupení všech pohledávek ze smlouvy o půjčce včetně dodatků na SAFIN. Notifikace k plnění ze dne 1. 9. 2009 obsahovala výzvu, že plnění má být poskytováno nově SAFIN.

[8] Stěžovatelka v průběhu kontroly neprokázala tvrzené přijetí peněžních prostředků z úvěru a půjček. Žádnými doklady nedoložila přijetí celkové částky. Doklady, které správci daně předložila, byly hodnověrným způsobem zpochybněny. Správce daně dospěl na základě svědeckých výpovědí a dožádání do Velké Británie k závěru, že úvěr i půjčky byly fiktivní; deklarované úroky proto nejsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[9] K neoprávněnému přenosu důkazního břemene ze správce daně na stěžovatelku nedošlo. Důkazní břemeno nese dle § 92 daňového řádu stěžovatelka. Ke dvěma výzvám byly postupně předloženy zcela shodné doklady, které byly správcem daně na základě rozsáhlého dokazování spolehlivě zpochybněny. Způsob, kterým žalovaný zhodnotil výsledky provedeného dokazování, je výsledkem logického uvažování opřeného o řádně získané a vyhodnocené důkazy. Žalovaný vůči stěžovateli nepostupoval ani nezákonně, ani nepřekročil zákonem stanovené meze.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného, replika stěžovatelky a duplika žalovaného

pokračování

[10] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že napadený rozsudek je nezákonný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[11] V úvodu stěžovatelka popisuje svoji podnikatelskou činnost. Namítá nesprávné vyhodnocení důkazních prostředků, zejména důkazních prostředků získaných na základě dožádání. Ty zpochybňuje jazykovou bariérou a absencí úředního překladu. Uvádí, že na případně chybné účtování svých obchodních partnerů nemá žádný vliv.

[12] Zpochybňuje výslech Ing. G., který považuje za rozporuplný, tendenční a poškozující. Motivy jeho výpovědi jí nejsou známy, přičemž její tvrzení o duševní poruše svědka bylo žalovaným odbyto příliš jednoduchým způsobem. Svědek měl dopravní nehodu. Obdobně zpochybňuje výpověď Ing. K., která vypovídala s úmyslem stěžovatelku poškodit, případně se pomstít. Obě výpovědi si navíc odporují. Odkazuje na rozsudek NSS ze dne, č. j. 2 Afs 73/2011-76, dle kterého nemůže být tendenční a zjevně nepravdivá výpověď považována za reálnou. Trvá na svém tvrzení, že jí nebyl dán dostatečný prostor k vyjádření se. Požaduje výpovědi přehodnotit, případně od nich odhlédnout.

[13] Je přesvědčena, že opakovanými výzvami na ni správce daně nezákonně přenesl důkazní břemeno. Svoji verzi předešlela relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce byla součástí běžné obchodní praxe. Žalovaný svůj závěr odůvodnil nepřesvědčivě, protože jej založil na úvahách nesoucích se v duchu výpovědi bývalé členky představenstva, která tvrdí, že stěžovatelku nezná. Žalovaný své požadavky přehání, požaduje-li prokázání obchodní transakce do všech detailů.

[14] V souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně zhojit. Pokud daňový subjekt prokáže, že deklarovaný výdaj fakticky vynaložil, je možné jej uznat za výdaj vynaložený ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka k takovému prokázání nedostala možnost, přičemž faktické vynaložení výdajů lze prokázat i jiným způsobem než účetním dokladem.

[15] Skutkový stav, na základě kterého bylo rozhodováno, neodpovídá reálnému stavu, a proto navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný se vzhledem k opakujícím se námitkám zcela ztotožňuje se závěrem městského soudu a odkazuje na své vyjádření k žalobě. Pro úplnost se podrobně vyjadřuje k námitkám napadajícím postup správce daně při daňové kontrole, zejména k napadenému hodnocení důkazů.

[17] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena oprávněnou osobou ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Kasační stížnost je na samé hranici projednatelnosti.

[20] Z obsahu žaloby NSS ověřil, že stěžovatelka na prvních 4 stranách žaloby rekapitulovala průběh dosavadního řízení. Následně velmi obecně namítala, že reálnost obchodních transakcí prokázala, a to uzavřenými smlouvami o úvěru a půjčce, výpisy z bankovního účtu a příjmovými pokladními doklady. Postoupení pohledávek na SAFIN prokázala předloženými notifikacemi. Konstatovala, že jí uplatněné úroky představují náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, protože poskytnuté peněžní prostředky byly použity na úhradu jejích závazků souvisejících s koupí movitých a nemovitých věcí (ČOV). Správce daně, resp. žalovaný po ní požadoval další a další nové doklady, což má za následek neférové zacházení. V části VIII. žaloby namítala, že nechápe obsah výpovědí svědků a nerozumí, jakým způsobem přispěly k podstatě sporu. Odkázala na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 73/2011-76, ve kterém je uvedeno, že tendenční a zjevně nepravdivá výpověď nemůže být považována za reálnou. Dále namítala, že jí nebyl dán prostor být přítomna svědeckým výpovědím.

[21] Obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozhodnutí soudu. Z kasační stížnosti musí být zřejmé, v kterých částech a z jakých důvodů má NSS rozsudek městského soudu přezkoumat, přičemž není povinen a ani oprávněn sám možné nezákonnosti napadeného rozhodnutí dovozovat. Je odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí městského soudu. Pokud pouze doslovně opakuje žalobní body (např. tendenční a zjevně nepravdivá výpověď, nedostatečný prostor být přítomen výslechu svědků, nezákonný přenos důkazního břemene a nadměrné zatěžování) či uplatňuje zcela nové námitky, které mohly být uplatněny již v řízení před městským soudem (např. otázka odpovědnosti za účtování zahraničních subjektů), jedná se o námitky, které jsou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné.

[22] Projednatelnost kasační stížnosti ztěžuje dále skutečnost, že v převážné části stížnosti stěžovatelka směřuje své výtky pouze vůči postupu správců daně. Její argumentace se tak v podstatné části míjí s rozhodovacími důvody městského soudu. K takové procesní obraně se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 31. 5. 2004, č. j. 3 Azs 43/2003 - 48, v němž judikoval, že „[k]asační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. (...) V kasační stížnosti (...) je především třeba, aby stěžovatel uvedl, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje. Omezí-li se však stěžovatel v kasační stížnosti pouze na výtky směřující proti rozhodnutí správního orgánu, aniž by jakkoli zpochybnil rozhodnutí soudu (...) a argumentačně podložil, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spočívá, nelze než konstatovat nedůvodnost takové kasační stížnosti, neboť výtky v ní obsažené jdou mimo rámec rozhodnutí soudu.“

[23] Směřují-li kasační důvody proti postupu ve správním řízení či výlučně proti správnímu rozhodnutí, a nikoliv proti závěrům krajského soudu, opírá se kasační stížnost jen o „jiné důvody“ než důvody uvedené v § 103 s. ř. s., a je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

pokračování

[24] Tento deficit je zřejmý u většiny kasačních námitek. I přes tuto skutečnost NSS přezkoumal, námitku, dle které skutková podstata, ze které závěr městského soudu vychází, nemá oporu ve spisovém materiálu.

[25] Z obsahu daňového spisu (který si NSS vyžádal od Městského soudu v Praze) je zřejmé, že peněžní prostředky měly být stěžovateli poskytnuty jak v hotovosti, tak bezhotovostně. K výzvě správce daně ze dne 23. 11. 2012 (zal. na č. l. 21 daňového spisu) stěžovatelka předložila kopie bankovních výpisů, příjmových pokladních dokladů, potvrzení o přijetí peněz, jednostranný zápočet pohledávek, výpisy z podúctu do výše 5 217 000 Kč (nikoli do výše přesahující cca 14 mil. Kč, jak pro zdaňovací období roku 2010 vyplývalo z jejího účetnictví), s tím, že z výpisů z podúctu AKCENTA CZ, a.s. (peněžní prostředky poskytnuté stěžovateli bezhotovostně měly být připsány na podúčet vedený touto společností) nebylo vůbec možné zjistit, o jaké finanční částky se jedná, tj. zda vůbec byly poskytnuty CORTAN a za jakým účelem. Dále stěžovatelka předložila tabulku, ze které vyplývalo, že celková částka poskytnutých finančních prostředků činila k 31. 12. 2009 a k 31. 12. 2010 částku 13 086 032, 94 Kč.

[26] Finanční částky byly mj. zasílány prostřednictvím bankovního účtu SAFIN. Správce daně prostřednictvím výzvy adresované Komerční bance zjistil, že jediným disponentem účtu společnosti SAFIN je od 19. 6. 2001 Ing. Z. K., (v době uzavření smluv o úvěru a půjčce jediná členka představenstva a akcionářka stěžovatelky), která jako jediná měla dispoziční právo k bankovnímu účtu a přístupový elektronický klíč k jeho internetové obsluze.

[27] Následovala proto druhá výzvy k prokázání poskytnutých prostředků (ze dne 28. 2. 2013, zal. na č. l. 30 daňového spisu), ke které stěžovatelka opakovaně předložila zcela shodné písemnosti.

[28] Z výsledku Ing. X (jediného člena představenstva stěžovatelky od 26. 4. 2005 do 8. 9. 2008 a jejího jediného akcionáře od 4. 10. 2005 do 11. 11. 2008), který byl na dokladech předložených stěžovatelkou uveden jako příjemce finančních prostředků vztahujících se k uzavřeným smlouvám, vyplynulo, že šlo o fiktivní úvěr i půjčku, jejichž účelem bylo snižování hospodářského výsledku stěžovatelky. Za obě britské společnosti vystavoval faktury Ing. K. (údajně majitel CORTAN), který je předával Ing. G. k záúčtování. Ing. G. správci daně sdělil, že vede účetnictví stěžovatelce i dalším subjektům, kde působil Ing. K. (správce daně původně evidoval plnou moc, na základě které Ing. K. zastupoval stěžovatelku v daňovém řízení, viz protokol z dne 24. 8. 2012 zal. na č. l. 8 správního spisu). Svědek uvedl, že v počátku byla poskytnuta stěžovateli půjčka v řádu několika milionů, ale finanční prostředky nepocházely od CORTAN, ale od Ing. K., což byl strýc jeho přítelkyně. Stěžovatelka byla o konání svědecké výpovědi vyrozuměna písemností ze dne 1. 10. 2013, doručené dne 8. 10. 2013, založ. na č. l. 51 daňového spisu. K výsledku svědka se nedostavila.

[29] Svědkyně Ing. K. uvedla, že o založení bankovního účtu ji požádal jistý J. S., se kterým se seznámila při své stáži na Ukrajině (zřejmě majitel SAFIN). Příkazy transakcí na bankovní účty jiných společností a rovněž výběry peněz v hotovosti prováděla na základě e-mailových příkazů S., neboť ten neměl k účtu dispoziční právo. Žádná smlouva o poskytování služeb mezi nimi uzavřena nebyla, S. údajně svědkyni věřil. Svědkyně uvedla,

že společnosti, na které byly přeposílány peněžní prostředky, nezná (a to včetně stěžovatelky, jejíž členkou představenstva byla a jejíž podpis je na příjmových dokladech stěžovatelky o přijatých částkách), peníze, které vybírala v hotovosti, rovněž na základě e-mailového pokynu pana S., osobně předávala v restauracích v Praze, tyto osoby se prokazovaly plnou mocí od S., již tyto plné moci ale nemá. Svědkyně tyto částky předávala osobně, jak uvedla „*milion v hotovosti je v pětistícovkách celkem malý balíček*“. Při předání peněz nebyly vystaveny žádné doklady. K předmětu činnosti svědkyně sdělila, že společnost SAFIN sídlí v Londýně a poskytuje půjčky. Stěžovatelka byla o konání svědecké výpovědi vyrozuměna písemností ze dne 5. 8. 2013, doručené dne 7. 8. 2013, založ. na č. l. 46 správního spisu. K výsledku svědka se nedostavila.

[30] Ing. K. převáděla z účtu SAFIN významné peněžní částky ve prospěch jiných společností, u některých z nich vystupovala jako člen představenstva, u některých vystupoval jako člen představenstva Ing. K., její manžel.

[31] Z odpovědi dožádaného britského správce daně ze dne 18. 3. 2013 je zřejmé, že SAFIN je rezidentem Velké Británie, předmětem jeho činnosti je manažerské poradenství v jiných, než finančních oblastech. Zasláné písemnosti (např. kopie faktur za r. 2008 až 2011, přehled položek rozvahy SAFIN pro období od 2008 do 2011, dopis inspektora daňové správy Velké Británie D. J., kopie dopisu zasláného zahraničnímu správci daně od současného ředitele SAFIN P. ze dne 11. 3. 2013) nedokládají, že by na SAFIN byly postoupeny pohledávky ze smluv o úvěru a půjčce původně uzavřených s CORTAN a že by tak SAFIN pohledávky v tvrzené výši za stěžovatelkou evidovala.

[32] Výše uvedené skutečnosti zachycené v daňovém spisu spolehlivě vyvrací kasační námitku, že závěr městského soudu, dle kterého stěžovatelka neprokázala daňovou uznatelnost deklarovaných úroků z úvěrů a půjček, nemá oporou ve spisovém materiálu. Stěžovatelka předložila pouze formální doklady, které byly správcem daně na základě rozsáhlého dokazování spolehlivě zpochybněny. Závěr městského soudu má oporu ve zjištěném skutkovém stavu.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[34] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení, avšak žádné náklady řízení o kasační stížnosti mu nad rámec úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. ledna 2020

pokračování

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu