



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **TRIXUS s. r. o.**, Žižkova 346, Švermov, Kladno, zastoupená advokátem Mgr. Michalem Wiedermannem, Vinařská 580/17a, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2016, čj. 23379/16/5200-11434-711322, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 7. 2019, čj. 8 Af 56/2016 - 47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- 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] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 2. 2015 doměřil žalobkyni daň z příjmů ve výši 2 019 130 Kč za část zdaňovacího období od 10. 2. 2012 do 31. 12. 2012 a vyslovil, že žalobkyni vznikla povinnost uhradit penále ve výši 403 826 Kč.

[2] V rozhodném období bylo hlavní činností žalobkyně zajištění služeb pro obchodní řetězec SPAR Česká obchodní společnost s. r. o. (dále jen „SPAR“), které spočívaly v manipulaci se zbožím, provádění fyzických inventur zboží atd., a to prostřednictvím zaměstnanců žalobkyně, jakož i s ní spolupracujících fyzických a právnických osob (subdodavatelů).

[3] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou městský soud zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností.

[6] Stěžovatelka namítla, že bylo dotčeno její právo na spravedlivý proces dle čl. 36 Listiny základních práv a svobod, neboť v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu nebyly provedeny všechny důkazy, které navrhovala, ačkoli byly významné a mohly osvětlit danou problematiku. Stěžovatelka zejména navrhla výslech jednatelky společnosti Syma Group Bulharia, OOD (dále jen „Syma“), která zprostředkovala uzavření smlouvy mezi stěžovatelkou a společností SPAR, jakož i výslech zaměstnankyně SPAR, která se na základě zprostředkování společností Syma podílela na uzavření smlouvy se stěžovatelkou. Výslechem těchto svědkyň se měla prokázat deklarovaná plnění mezi Syma a stěžovatelkou, přesto svědkyně nebyly finančními orgány vyslechnuty (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119).

[7] Stěžovatelka přitom trvá na tom, že Syma a stěžovatelka nebyly spojenými osobami dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Opačnou domněnku stěžovatelka vyvrátila zápisem z valné hromady společnosti Syma ze dne 1. 12. 2011, podle kterého byla Jana Kirovová odvolána z funkce jednatelky společnosti Syma; tj. v době uzavření smlouvy mezi stěžovatelkou a SPAR nebyla její jednatelkou. V případě důkazních návrhů stěžovatelky se tedy nejednalo o maření či účelové prodlužování řízení, ale o snahu prokázat skutkově významné okolnosti.

[8] Stěžovatelka dále poukázala na to, že v předcházejících rozhodnutích je zpochybňována reálná existence její spolupráce s jejím subdodavatelem DATAINDEX spol. s r.o. Podle názoru stěžovatelky však absence jmenných seznamů zaměstnanců či smluvních partnerů tohoto subdodavatele nemůže být důvodem pro závěr o neprokázání poskytnutí plnění z jeho strany a neuznání jejích nákladů.

[9] Stěžovatelka odkázala na svá předchozí podání v řízeních před finančními orgány. Podle stěžovatelky žalovaný nepostupoval v souladu se zákonem. Stěžovatelčina práva byla zásadním způsobem zkrácena tím, že nebyli vyslechnuti klíčoví svědci.

[10] Stěžovatelka navrhla, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný se ztotožnil se závěry městského soudu, které považuje za přezkoumatelné.

[12] K jednotlivým kasačním námitkám pak rozvedl, že finanční orgány nemají povinnost vyhovět všem důkazním návrhům daňového subjektu (§ 92 odst. 2 daňového řádu); odkaz stěžovatelky na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2007 je v této věci

pokračování

nepřípadný. Stěžovatelka navíc ani v žalobě neuvedla, jaké konkrétní (dosud sporné) skutečnosti měly být jí označenými důkazy prokázány a jaký vliv na rozhodnutí ve věci mělo jejich neprovedení (viz rozsudky NSS ze dne 26. 6. 2007, čj. 8 Afs 65/2005 - 79, a ze dne 24. 3. 2004, čj. 3 Afs 1/2003 - 101). Dokonce sama stěžovatelka v žalobě nejistě uvádí, že výslech navržených svědků „by zřejmě“ objasnil způsob evidence a vykazování hodin odpracovaných jednotlivými pracovníky a vyvrátil pochybnosti o rozsahu provedených prací. Finanční orgány přitom relevantní důkazy, které stěžovatelka navrhla, provedly, a pokud jejich provedení odmítly, pak tento krok řádně zdůvodnily, jako ostatně konstatoval i městský soud.

[13] Žalovaný dále uvedl, že již ve svém rozhodnutí shrnul pochybnosti správce daně, které stěžovatelka neodstranila, tj. že společnost Syma a stěžovatelka byly spojenými osobami podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jana Kirovová byla majitelkou a dle obchodního rejstříku též jednatelkou Syma a zároveň zaměstnankyní a ředitelkou stěžovatelky jako zadavatele „Rámcové smlouvy“ ze dne 9. 5. 2012. Paní Kirovová měla taktéž dispoziční práva k účtu stěžovatelky. Pochybnost vzbuzuje také stěžovatelkou zmiňovaný „Protokol o zápisu z valné hromady“ Syma ze dne 1. 12. 2011, které se zúčastnila paní Kirovová jako majitelka této společnosti. V protokolu podepsaném pouze paní Kirovovou je uvedeno, že tato odvolala z funkce jednatelky samu sebe a jedinou jednatelkou ustanovila paní Galiu Kostadinovou Smolevo, která měla zanést změny do obchodního rejstříku. Rovněž stěžovatelkou předložený vytýkáci dopis ze dne 10. 10. 2014 a následný výmaz paní Kirovové z obchodního rejstříku až ke dni 13. 10. 2014 vyvolává pochybnosti a svědčí o účelovosti tohoto úkonu. Z těchto důvodů je žalovaný přesvědčen, že paní Kirovová figurovala v daném zdaňovacím období v obou společnostech. Pokud tomu tak bylo ve společnosti Syma neoprávněně, pak si měla ve vlastní zájmu tuto skutečnost ověřit z veřejně přístupných rejstříků.

[14] Žalovaný také ve shodě s městským soudem zdůraznil, že výše uvedené skutečnosti nebyly pro závěry o nepřiznání uplatněné částky stěžejní. Podstatné bylo, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno o faktickém uskutečnění zprostředkovatelských služeb společností Syma - konkrétně se jednalo o absenci podpůrných důkazních prostředků, ze kterých by bylo patrné, že Syma fakticky zprostředkovala smluvní vztah mezi stěžovatelkou a SPAR.

[15] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] V prvé řadě je nutno uvést, že kasační stížnost je poměrně stručná – lze ji shrnout pouze do tří námitek: 1) neprovedení výsledků jednatelky Syma a zaměstnankyně SPAR; 2) stěžovatelka a Syma nebyly spojenými osobami dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, 3) absence jmenných seznamů zaměstnanců či smluvních partnerů subdodavatele stěžovatelky nemůže vést bez dalšího k závěru o neprokázání plnění ze strany tohoto subdodavatele a neuznání nákladů stěžovatelky.

[18] Žádné další námitky, jimiž by se mohl NSS zabývat, stěžovatelka neuvedla. Odkázala-li na svá předchozí podání v řízeních před finančními orgány, nelze k tomuto odkazu přihlédnout. Rovněž tak nelze zohlednit námitku, že stěžovatelka byla nevyslechnutím klíčových svědků zásadním způsobem zkrácena. Stěžovatelka totiž ani neuvedla, o jaké „klíčové svědky“ se jedná, k čemu by měli vypovídat a jaké skutečnosti by jejich výpověďmi měly být prokázány.

[19] Je třeba zdůraznit, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou a bylo povinností stěžovatelky v kasační stížnosti vylicít, jakých konkrétních nesprávných úvah, hodnocení či závěrů se měl městský soud dopustit, jakož i ozřejmit svůj právní náhled na to, v čem je tato nesprávnost spatřována. Řízení před správním soudem není pokračováním správního řízení a nelze se odvolávat na podání, která stěžovatelka ve správním řízení učinila (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 5. 2021, čj. 10 As 53/2021 - 31). Obsah kasační stížnosti tak v uvedených částech nesplňuje výše uvedené požadavky; v tomto případě se proto nejedná o kasační námitky ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s.

[20] Nejprve se NSS zabýval námitkou, v níž se stěžovatelka ohradila proti závěru finančních orgánů, že Syma a stěžovatelka byly spojenými osobami dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tato skutečnost není pro posouzení věci samé nijak stěžejní. Jedná se pouze o jednu z mnoha indicií, které vedly k pochybnostem finančních orgánů, avšak nebyla podstatná pro jejich závěry o nepřiznání částky uplatněné stěžovatelkou. Na rozhodnutí ve věci samé by tedy ani její důvodnost nemohla mít sama o sobě žádný vliv.

[21] Především však námitku v tomto znění stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem, jedná se proto o nepřípustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[22] NSS upozorňuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Tato břemena nese daňový subjekt v důkazním řízení, které vede správce daně.

[23] Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzeních či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván.

[24] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

[25] Správce daně musí daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Zároveň platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem.

pokračování

Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, čj. 10 Afs 306/2016 - 85, bod 15 a judikaturu tam citovanou).

[26] Ke kasačním námitkám tak NSS uvádí, že pokud stěžovatelka v průběhu daňového řízení, jakož i v řízení před městským soudem navrhla jako důkaz zprostředkovatelské činnosti Syma provedení výsledků jednatelek Syma a paní N., bylo také její povinností konkrétně uvést, co má být jejich výpověďmi prokázáno. V tomto směru stěžovatelka však pouze obecně uvedla, že jednatelka Syma, měla zprostředkovat uzavření smlouvy mezi stěžovatelkou a SPAR. Paní N. se pak měla jako zaměstnankyně SPAR podílet na uzavření smlouvy se stěžovatelkou na základě zprostředkování Syma.

[27] NSS se shoduje se žalovaným a městským soudem, že tyto výpovědi samy o sobě i v případě, že by jimi byla prokázána určitá zprostředkovatelská činnost Syma, by nemohly mít bez dalšího jakýkoli vliv na posouzení věci.

[28] Stěžovatelka totiž přehlíží zásadní důvody, pro které k provedení těchto důkazů nebylo přikročeno a které rovněž byly zásadní pro rozhodnutí finančních orgánů a městského soudu ve věci. Jak opakovaně uvedl již žalovaný, podstatné bylo neunesení důkazního břemene o faktickém uskutečnění zprostředkovatelských služeb ze strany společnosti Syma - konkrétně se jednalo o absenci důkazních prostředků, ze kterých by bylo patrné, že Syma fakticky zprostředkovala smluvní vztah mezi stěžovatelkou a SPAR. Těmito „*podpůrnými důkazními prostředky*“ byly doklady, které byly sjednány mezi stěžovatelkou a Syma ve smlouvě o obchodním zprostředkování. Již ve zprávě o daňové kontrole správce daně podrobně rozvedl, že v čl. 1 této smlouvy je uvedeno, že stěžovatelka jako zadavatel zadává a Syma jako dodavatel přijímá průzkum podmínek k přípravě smluv a zajištění jejich uzavření a podpisu a k zajišťování obchodních kontaktů, vyjednává a dojednává obchody s firmami, agenturami, jednotlivci, a to pro činnost stěžovatelky (zadavatele) na základě smlouvy, na základě které bude moci zadavatel uzavřít jednotlivé individuální smlouvy o skladových činnostech a činnostech v obchodních řetězcích či maloobchodech. Podle čl. 3 této smlouvy je pak dodavatel (Syma) rovněž povinen: připravit nabídky k uzavření smluv a předložit je zadavateli; poskytovat zadavateli aktuální informace o průběhu plnění této smlouvy; připravovat podklady ke smlouvám a případným dodatkům v souladu s ujednáními. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole rovněž správně zdůraznil, že v dané smlouvě bylo ujednáno, že odměna dodavateli náleží a vyplácí se na základě jím vystavené faktury a dalších účetních podkladů. Odměna se vyplácí pouze při uzavřené smlouvě mezi zadavatelem a zájemcem. Pro každou konkrétní transakci uzavřenou mezi zadavatelem a novým zájemcem prostřednictvím dodavatele mezi sebou zadavatel a dodavatel uzavřou dle této smlouvy dodatek, který je podkladem k platbám dle čl. 4 této smlouvy.

[29] V projednávané věci ovšem, jak správně konstatovaly finanční orgány a městský soud, stěžovatelka nepředložila žádný z dokladů dle výše citované smlouvy o obchodním zprostředkování, tj. zejména nabídky k uzavření smluv, informace, podklady ke smlouvám a případným dodatkům, účetní podklady a uzavřené dodatky jako podklad k platbám.

[30] Za tohoto stavu lze souhlasit s finančními orgány a městským soudem, že byly dány důvody pro neprovedení výsledků jednatelek Symy a paní N., a to zejména s ohledem na to, že stěžovatelka ani netvrdila, jaké konkrétní okolnosti by měly být jejich výsledky vlastně prokázány.

[31] Stěžovatelka tedy ve vztahu ke sporné otázce ani neunesla břemeno tvrzení, neboť pouze obecně tvrdila, že Syma zprostředkovala uzavření dané smlouvy (a k tomu navrhla výsledek výše uvedených osob). Stěžovatelka, ačkoli jí své pochybnosti správce daně ve svých výzvách konkrétně sdělil a vysvětlil, nikdy ani netvrdila, z jakých důvodů podklady, které jí měla Syma dle rámcové smlouvy o zprostředkování předat, nemá, z jakých důvodů nebyl uzavřen dle této smlouvy dodatek, který měl být podkladem k platbám, a jak by případně tyto skutečnosti mohly ve svých výpovědích osvětlit jednatelek Symy a N.

[32] Z výše uvedeného je rovněž zřejmé, že i v případě, že by skutečně výpověďmi osob navržených stěžovatelkou byl prokázán nějaký kontakt, či dokonce zprostředkování, nemohlo by to nic změnit na absenci podkladů, které byly dle smlouvy o obchodním zastoupení nezbytné k vyčíslení nákladů spojených s tvrzeným zprostředkováním (odměnou údajného zprostředkovatele). Netvrdila-li a neprokázala-li stěžovatelka, z jakých kritérií (údajů) bylo vycházeno při vyčíslení nákladů spojených se zprostředkováním (tj. při stanovení odměny za zprostředkování), nemůže na neprokázání této zásadní skutečnosti, pro které nelze považovat stěžovatelkou vyčíslené náklady za daňově účinné, nic změnit ani provedení výsledků osob, které stěžovatelka navrhla (u těchto osob stěžovatelka v průběhu daňového řízení i řízení před městským soudem ani netvrdila, že by tyto skutečnosti mohly být z jejich výpovědí prokázány).

[33] Pro doplnění NSS uvádí, že jistě lze v obecné rovině souhlasit se stěžovatelkou, že, jak tato tvrdí již v žalobě, vždy mohou existovat takové důkazní prostředky, které daňový subjekt (stěžovatelka) nemá ve své moci obstarat, a nemůže je proto předložit. O tento případ se ovšem v projednávané věci nejedná, neboť zejména výše popsané nabídky k uzavření smluv, informace, podklady ke smlouvám a případným dodatkům, účetní podklady a uzavřené dodatky jako podklad k platbám má mít dle rámcové smlouvy o obchodním zprostředkování k dispozici právě stěžovatelka, již Syma byla povinna tyto doklady dle jejich ujednání předat. Neobstojí tedy obrana stěžovatelky, kterou uplatnila již v daňovém řízení, že *„to jsou skutečnosti, které se týkají činnosti třetích osob, a daňový subjekt nemůže prokazovat skutečnosti, jichž nebyl účasten“*.

[34] Z výše uvedeného je zřejmé, že se NSS ztotožňuje se závěry finančních orgánů a městského soudu, že již ve zprávě o daňové kontrole je správně rozvedeno, z jakých důvodů by navrhované výsledky jednatelek Symy a paní N. nemohly prokázat deklarovaná plnění mezi Symou a stěžovatelkou, a v podrobnostech odkazuje na rozsudek městského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného a zprávu o daňové kontrole.

[35] Dále stěžovatelka namítla, že z absence jmenných seznamů zaměstnanců či smluvních partnerů DATAINDEX nelze dovozovat závěr o neprokázání poskytnutí plnění z jeho strany a neuznání jejích nákladů.

pokračování

[36] Ani této námitce nemůže NSS přisvědčit. K neuznání deklarované výše těchto nákladů totiž nedošlo pouze z důvodu namítaného stěžovatelkou. Výši těchto nákladů totiž stěžovatelka nebyla schopna i přes pochybnosti sdělené správcem daně a jeho výzvy prokázat ani jiným způsobem. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole správně poukázal na skutečnost, že již dotčené objednávky služeb za měsíce září až prosinec 2012 pouze obecně zmiňují místa poskytnutí služeb a úseky, na kterých mají být služby poskytovány. Pro zajištění služeb však nejsou v objednávkách upřesněny požadované počty potřebných osob a jejich požadované kvalifikace, kterými mají disponovat. Objednávky ani neupřesňují počty osob, které by měly konkrétní služby zajišťovat. V objednávkách je pouze zmínka o procentuálním zajištění služby. Z objednávek nelze zjistit, co si daňový subjekt prokazatelně objednal v jednotlivých měsících roku 2012 pro jednotlivé sazby 105,00 Kč/hod a 120,00 Kč/hod. Chybí tak upřesnění, ve kterých konkrétních provozovnách společnosti SPAR a na kterých konkrétních úsecích jednotlivých provozoven byly služby poskytnuty ze strany společnosti DATAINDEX. Dále sice stěžovatelka předložila k jednotlivým přijatým fakturám dodací listy, které ale obsahují pouze zmínku o fakturaci na základě smlouvy uzavřené 20. 8. 2012. Finanční orgány rovněž správně poukázaly na rozpory týkající se deklarovaného odměňování pracovníků stěžovatelky, které tato nedokázala uspokojivě vysvětlit. Světlo do věci nevznesla ani výpověď svědka Vladislava Dvořáka, bývalého jednatele společnosti DATAINDEX. Nutno též říci, že stěžovatelka neunesla již své břemeno tvrzení, neboť nebyla schopna např. ani konkrétně uvést, kdy a kolik pracovníků, jakož i na jakých pracovištích (provozovnách SPAR) vlastně zajistila, a to prostřednictvím DATAINDEX.

[37] NSS konstatuje, že finanční orgány nezpochybnilly, že služby dle smlouvy se společností SPAR byly stěžovatelkou skutečně provedeny. Sporné však zůstalo, kdo tyto služby vykonal pro daňový subjekt a v jaké výši. Finanční orgány (a městský soud) správně poukázaly na to, že k prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů jako daňově uznatelných nestačí pouze zaúčtovat částky do účetnictví na základě přijatých faktur od subdodavatele (DATAINDEX) a tvrdit, že služby byly touto společností poskytnuty a vyfakturovány, ale je potřebné toto tvrzení všemi dostupnými prostředky prokázat. Na základě výše uvedeného se NSS se závěry finančních orgánů a městského soudu ztotožňuje a i ve vztahu k této námitce v podrobnostech odkazuje na odůvodnění jejich rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Ze shora uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka úspěch neměla a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu NSS náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 27. října 2021

Ondřej Mrákota
předseda senátu