ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Adient Strakonice s.r.o.** (dříve JOHNSON CONTROLS FABRICS STRAKONICE s.r.o.), se sídlem Heydukova 1111, Strakonice, zast. Mgr. Ing. Radkem Matuštíkem, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2015, čj. 38031/15/5200-11431-706012, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 8. 2017, čj. 10 Af 5/2016-80,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 10. 2014, čj. 1886355/14/2211-24802-307367, ve výši 7 199 000 Kč a ze dne 30. 10. 2014, čj. 1886779/14/2211-24802-307367, ve výši 13 505 770 Kč doměřil podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, Finanční úřad ve Strakonicích (dále také jen „správce daně“) žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 a od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010. Současně s oběma platebními výměry předepsal žalobkyni penále ve výši 1 439 800 Kč (platební výměr ze dne 29. 10. 2014) a 2 701 154 Kč (platební výměr ze dne 30. 10. 2014).

[2] V záhlaví označeným rozhodnutím změnil žalovaný dodatečný platební výměr ze dne 29. 10. 2014 tak, že snížil doměřenou daň na částku 4 614 200 Kč a penále na částku 922 840 Kč; dodatečný platební výměr ze dne 30. 10. 2014 změnil tak, že snížil vyměřenou daň na částku 11 729 080 Kč a penále na částku 2 345 816 Kč. V návaznosti na tyto změny byly změněny i tabulkové části uvedených platebních výměrů označené jako „*Výpočet doměřené daně z příjmů právnických osob*“.

[3] Žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl. Nesouhlasil s žalobní námitkou, podle níž mělo být žalobkyni v daňovém řízení odepřeno její právo vyvracet pochybnosti správce daně ve smyslu § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně měla dostatečný prostor k vyvracení pochybností správce daně nejen v řízení před správním orgánem prvního stupně, ale také v řízení odvolacím. Správce daně i žalovaný nadto vyšli žalobkyni opakovaným prodlužováním lhůt pro vyjádření a případné předložení dalších důkazních prostředků vstříc. Nedůvodnou shledal také námitku týkající se nesprávného hodnocení důkazních prostředků a neprovedení výslechu navrhovaných svědků. Krajský soud konstatoval, že žalobkyně byla správcem daně, resp. žalovaným opakovaně k prokázání rozhodných skutečností vyzvána; o přetrvávajících pochybnostech žalovaného byla tedy žalobkyně dostatečně informována a bylo pouze na ní, aby tyto pochybnosti rozptýlila. Uzavřel, že žalovaný nepochybil, pokud výslechy svědků vztahující se k uvedeným důkazním prostředkům neprovedl, přičemž žalobkyně v této souvislosti své důkazní břemeno neunesla. Nesouhlasil ani s argumentací týkající se neuznání nákladů na služby advokátní kanceláře August & Debouzy; pouhý přehled údajně poskytnutých služeb obsažený v memorandu, které žalobkyně doložila, nebylo možné považovat bez dalšího za dostatečně průkazný. Za nedůvodnou označil také námitku týkající se stanovení daně pomocí pomůcek; úvaha žalovaného vedoucí ke stanovení žalobkyní rozporované pomůcky byla vystavěna na racionálním základu a netrpěla jakýmikoliv logickými deficity.

II.
Argumenty kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost co do obsahu opřela o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[5] Stěžovatelka namítla, že poskytnutí služeb prokazovala systematickou řadou vzájemně navazujících a ucelených důkazních prostředků tak, aby je správce daně mohl posoudit jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. Žalovaný však odmítl fakticky bez výjimky veškeré jí navrhované důkazní prostředky; krajský soud tento postup aproboval se samostatným zdůvodněním. Argumentovala, že služby byly poskytovány částečně na základě ústní dohody a částečně na základě písemných smluv uzavřených 30. června 2009, resp. 14. prosince 2010, s účinností do 31. prosince 2009, resp. do 31. prosince 2010. Krajský soud odmítl použití smluv jako důkazních prostředků k prokazování služeb, neboť smlouvy měly být aplikovány zpětně na první polovinu roku 2009 a takřka na celý rok 2010. Konstatování krajského soudu o zpětné aplikaci smluv je podle stěžovatelky mylné a v rozporu s textem smluv.

[6] Stěžovatelka nesouhlasila se závěry krajského soudu, který potvrdil odmítnutí důkazního prostředku na základě domnělého zpětného vypracování jí poskytnutých dokladů, a uvedla, že krajský soud přehlížel související důkazní prostředky (text samotných faktur, svědecké výpovědi), které mohly prokázat její tvrzení. Stěžovatelka předložila správci daně množství dokumentů, jež měly prokazovat uskutečnění služeb; ve většině případů navrhla také výslech svědka pro případ, že by správce daně potřeboval další doplnění k důkazům provedeným. Žalovaný však odmítl část z nich provést a krajský soud jeho postup aproboval. Stěžovatelka argumentovala, že takové odmítnutí důkazních prostředků je nezákonné. Poukázala přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2015, čj. 1 Afs 103/2015-39.

[7] Stěžovatelka byla přesvědčena, že neexistovaly podmínky pro aplikaci pomůcek při zjišťování daně, neboť žalovaný měl řádně provést dokazování a ne jí navržené důkazy paušálně odmítnout. I pokud by mohla být daň stanovena na základě pomůcek, nepostupoval podle ní žalovaný správně, neboť nestanovil správná kritéria pro hledání srovnatelných společností; krajský soud přitom zatížil napadený rozsudek nezákonností, jestliže se závěry žalovaného v tomto ohledu souhlasil. Správce daně podle ní hrubě vybočil z mezí správního uvážení; nelogickými a excesivními kritérii zúžil původně reprezentativní vzorek na dvě společnosti s extrémně nízkým objemem přijatých služeb.

[8] Žalovaný ve vyjádření poukázal na to, že námitky uplatněné v kasační stížnosti korespondují s námitkami uplatněnými v žalobě. K jednotlivým kasačním námitkám odkázal na příslušné pasáže odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a napadeného rozsudku. Shrnul, že při stanovení daně podle pomůcek postupoval v souladu s § 98 daňového řádu a stanovil daň z příjmu právnických osob za předmětná zdaňovací období s ohledem ke všem ekonomickým okolnostem daného případu.

[9] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka nesouhlasila se závěry žalovaného, které se týkaly neprovedení výslechu svědků; žalovaný podle ní uvedl, že svědky nevyslechl, neboť nebyli dostatečně identifikováni, zatímco krajský soud s neprovedením výslechu svědků souhlasil na základě domnělé zpětné aplikace smluv o poskytování poradenských služeb. Stěžovatelka opětovně nesouhlasila ani s názorem žalovaného na stanovení daně pomůckami. Nesouhlasila ani s tím, že by se bylo možné vypořádat s rizikem výskytu extrémních hodnot v limitovaném vzorku tím, že bude užito pro stěžovatelku nejvýhodnější hodnoty. Daňový řád a judikatura Nejvyššího správního soudu totiž považují za rozhodné kritérium při stanovení daně podle pomůcek kritérium srovnatelnosti subjektů.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[11] Kasační stížnost není důvodná.

III. A K námitce nesprávného posouzení právní otázky zákonnosti vyhodnocení předložených důkazních prostředků žalovaným

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti argumentovala tím, že žalovaný odmítl prakticky veškeré jí navrhované důkazy a krajský soud s jeho postupem souhlasil. Krajský soud také odmítl užití smluv o poskytování služeb uzavřených stěžovatelkou, neboť měly být dle něj aplikovány zpětně.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, podle níž odmítl krajský soud užití smluv uzavřených stěžovatelkou. Argumentace stěžovatelky je v tomto bodě zcela mylná, neboť závěry krajského soudu ohledně aplikace smluv vytrhla z kontextu celého právního hodnocení jednotlivých žalobních námitek. Krajský soud aplikaci smluv zohlednil s přihlédnutím ke stěžovatelčině argumentaci, podle níž cena za jednotlivá plnění měla být v dané věci stanovena na základě hodinové mzdy zaměstnanců společnosti MICHEL THIERRY GROUP SA (dále jen „MTG“), a to včetně přímo přiřaditelných nákladů a doby, kterou při plnění úkolů pro stěžovatelku strávili; daný způsob výpočtu ceny jednotlivých služeb byl obsažen ve smlouvách mezi stěžovatelkou a společností MTG. Krajský soud vyšel z toho, že dané smlouvy byly uzavřeny až dne 30. 6. 2009, resp. 14. 12. 2010, s účinností do 31. 12. 2009, resp. do 31. 12. 2010, ačkoliv předmětem řízení v projednávané věci byla daň z příjmu za roky 2009 a 2010. První ze smluv obsahovala prohlášení smluvních stran, že obdobné služby byly poskytovány od 1. 7. 2008, a to za stejných podmínek; druhá smlouva obsahovala ujednání stran, podle něhož obdobné služby byly poskytovány za stejných podmínek již od 1. 1. 2010. Obě smlouvy měly být proto dle svého obsahu aplikovány zpětně na 1. polovinu roku 2009 a téměř na celý rok 2010.

[14] Není pravda, že by krajský soud odmítl použít uvedené smlouvy jako důkazní prostředek ve věci proto, že „*smlouvy měly být dle své dikce aplikovány zpětně*“; krajský soud pouze upozornil, že prokázat daný skutkový stav za uvedená zdaňovací období není na základě uvedených smluv možné. Vycházel přitom z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, čj. 2 Afs 8/2014-174, který výslovně ve vztahu k této otázce judikoval, že „*tato smlouva byla uzavřena až v následujícím roce a zpětné tvrzení, že takto bylo postupováno i v rozhodném zdaňovacím období, jako základ pro uplatnění konkrétních výdajů neobstojí. Ostatně samotná existence smlouvy jako podkladu pro poskytování služeb bez doložení konkrétních výdajů spojených s konkrétním poskytnutím služeb obvykle nestačí. Takovým dokladem není ani existence faktur, ani samotné tvrzení daňového subjektu o poskytnutých poradenských službách; to vše totiž musí být provázáno s doklady či jinými důkazy prokazujícími přijetí konkrétních služeb.*“. Správně také na tento rozsudek odkázal. Stejně jako v tehdejší věci byly smlouvy uzavřeny až v průběhu zdaňovacích období; ani v nyní souzené věci proto zpětně tvrzení, že takto (jak je uvedeno ve smlouvách) bylo postupováno i v rozhodných zdaňovacích obdobích jako základ pro uplatnění konkrétních výdajů nemohlo obstát. Postupu krajského soudu nelze v tomto bodě nic vytknout; námitka stěžovatelky není pro uvedené důvodná.

[15] Nedůvodnou je také argumentace stěžovatelky, podle níž žalovaný nevypořádal celou řadu námitek a též odmítl celou řadu důkazů a krajský soud jeho postupu nic nevytkl. Žalovaný se vyčerpávajícím způsobem vyjádřil k jednotlivým stěžovatelkou navrženým důkazům, jak v napadeném rozsudku upozornil také krajský soud; žalovaný (na str. 42 a 43 žalobou napadeného rozhodnutí) poté uzavřel, že „[*v*]e *většině předložených důkazních prostředků [...]* ***zůstává daňový subjekt stále u obecného popisu služeb, u žádného z předložených důkazních prostředků daňový subjekt neprokazuje konkrétní odpracovaný čas, ani skutečnou cenu poskytnutých služeb, v jednotlivých přílohách odkazuje pouze na konkrétní přijatou fakturu, aniž by vyčíslil, jakou částkou se konkrétní služba podílí na celkové částce faktury***“. Krajský soud při posouzení jednotlivých žalobních námitek týkajících se navržených důkazů dospěl k závěru, že „*není pravda, že by se žalovaný k žalobcem předloženým kalkulacím odměn zaměstnanců společnosti MTG nevyjádřil; tím méně lze za důvodnou považovat námitku žalobce vznesenou v replice k vyjádření žalovaného, dle níž se žalovaný k tomuto důkaznímu prostředku nevyjádřil záměrně, aby se vyhnul vypořádání se závaznou správní praxí ve vztahu ke službám s nízkou přidanou hodnotou vyjádřenou v pokynu Generálního finančního ředitelství, č. D–10. Žalobce shora uvedené pochybnosti žalovaného ve vztahu ke kalkulacím odměn zaměstnanců společnosti MTG v žalobě nikterak nevyvrátil, neboť pouze opětovně poukázal na popis výpočtu těchto odměn obsažený v jeho odpovědi na výzvu správce daně ze dne 18. 11. 2013 (viz též příloha č. 1 k žalobě)*“ (strana 13 shora citovaného rozsudku).

[16] K samotnému posouzení stěžovatelkou navržených důkazů včetně již výše zmíněných smluv a posouzení návrhu na výslech svědků se krajský soud obsáhle vyjádřil také následně na str. 13 a 14 napadeného rozsudku; uzavřel, že „*v řízení byl vyloučen samotný základ pro stanovení výše výdajů za služby poskytnuté žalobci společností MTG v 1. pololetí roku 2009 a téměř po celý rok 2010, tj. smlouvy mezi nimi uzavřené dne 30. 6. 2009, resp. 14. 12. 2010. Jediným obdobím, na něž by nebylo nutno smlouvu mezi žalobcem a jeho mateřskou společností aplikovat zpětně, je tedy 2. pololetí roku 2009 a zhruba polovina prosince 2010. Stále však platí, že shora uvedené kalkulace, které jsou fakticky jediným dokumentem směřujícím k prokázání konkrétní výše nákladů (ceny) za jednotlivé přijaté služby, nepředstavují věrohodný důkazní prostředek. Za této situace krajský soud přisvědčil závěru žalovaného, dle něhož žalobcem navržené výslechy svědků, jež směřují především k prokázání rozsahu jednotlivých služeb, nemohou cenu těchto služeb navázanou právě na uvedené dokumenty relevantním způsobem prokázat*.“

[17] Krajský soud tedy srozumitelným a přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, proč se nepřiklonil k argumentaci stěžovatelky, podle níž žalovaný odmítl fakticky bez výjimky všechny jí navržené důkazy, a proč se závěry žalovaného týkajícími se jednotlivých důkazních prostředků souhlasil. Nejvyšší správní soud neshledal potřebu s výše uvedenými závěry žalovaného a krajského soudu jakkoliv polemizovat a pouze pro doplnění uvádí následující.

[18] Z konstantní judikatury zdejšího soudu, na niž zcela správně upozornil také krajský soud, plyne, že za výdaje (náklady) vynaložené podle § 24 zákona o daních z příjmů snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník skutečně vynaložil, které vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období a zároveň, o nichž tak stanoví zákon. Je to přitom daňový subjekt,

koho v tomto směru stíhá důkazní břemeno. Pouhé tvrzení, že výdaj byl vynaložen, k daňové uznatelnosti výdaje přirozeně nestačí. Unese-li správce daně své důkazní břemeno a prokáže, že existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí daňovým subjektem předložené důkazy nevěrohodnými, neúplnými nebo nesprávnými, je pak na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný případ udál tak, jak jej důkazními prostředky prokazoval, případně aby korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu předložených důkazů se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011-68). Řádným doložením vynaložených výdajů (nákladů) se ostatně zabýval zdejší soud v již zmiňovaném rozsudku čj. 2 Afs 8/2014-174.

[19] Daňové výdaje (náklady) vynaložené dle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů bývají z hlediska věcné souvislosti výdaje reálné, prokazatelně vynaložené na získání zdanitelných příjmů, ale i výdaje fiktivní, tedy výdaje, o nichž tak stanoví zákon. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že čím obtížnější je pro správce daně ověřit, že tvrzené náklady byly skutečně vynaloženy, tím větší důraz je kladen na to, aby daňový subjekt jejich skutečné vynaložení prokázal. Stěžovatelka byla přitom již v předchozím řízení (čj. 2 Afs 8/2014-174) upozorněna na to, jaké důkazní prostředky by mohla předložit, aby řádně doložila vynaložené náklady dle § 24 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené souhlasí s tím, že stěžovatelka v projednávané věci neunesla důkazní břemeno a správce daně proto postupoval správně, pokud jí doměřil dodatečnými platebními výměry daň z příjmu právnických osob; současně v souladu se závěry krajského soudu uzavírá, že správce daně nepochybil ani tím, že stěžovatelkou navržené důkazy výslechem svědků neprovedl. Jak je již shora uvedeno, stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, neboť nepředložila dostatečné důkazy, které by mohly pochyby vzniklé ve správním řízení odstranit; nic by na tom přitom nemohlo změnit ani provedení důkazu výslechem svědků; proč byl tento důkazní návrh stěžovatelky nezpůsobilý rozhodné skutečnosti prokázat a proč byl proto nadbytečný, podrobně odůvodnil již žalovaný ve svém rozhodnutí a po něm správně i krajský soud v napadeném rozsudku.

III. B K námitce nesprávného posouzení zákonnosti aplikace pomůcek ke stanovení daně žalovaným

[20] Jak je uvedeno již shora, stěžovatelka argumentovala, že žalovaný neprovedl ve věci řádně dokazování; nebyly proto podle ní ani dány podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem zdůrazňuje, že vzhledem k neunesení důkazního břemene stěžovatelkou představovalo použití pomůcek ve smyslu ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu jediný možný postup pro stanovení daně.

[21] Stejně jako v žalobě stěžovatelka podotkla, že pokud by mohla být daň stanovena pomocí pomůcek, pak žalovaný zvolil nevhodná kritéria pro její stanovení. Ani tato námitka není důvodná.

[22] Krajský soud se na str. 16 až 18 napadeného rozsudku podrobně zabýval jednotlivými argumenty stěžovatelky a uzavřel, že „*úvaha žalovaného vedoucí ke stanovení*

žalobcem rozporované pomůcky je vystavěna na racionálním základu a netrpí jakýmikoli logickými deficity, natož deficity takové povahy, jež by bez dalšího vedly k nutnosti kasačního zásahu krajského soudu. O relevanci žalovaným zvolených kritérií pro výběr srovnatelných subjektů svědčí ostatně i skutečnost, že na jejich základě byl v databázi AMADEUS vybrán i sám žalobce spolu se společností MTG. Krajský soud proto neshledal, že by postup žalovaného představoval hrubé vybočení z mezí správního uvážení ve smyslu shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu.“. Ustanovení § 98 odst. 3 písm. c) správním orgánům umožňuje stanovit daň pomůckami, jimiž je také porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Žalovaný ve věci toto srovnání učinil a na jeho základě daň doměřil. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem neshledal, že by žalovaný při stanovení daných kritérií pro stanovení daně pomocí pomůcek jakkoliv pochybil.

III.
Závěr a náklady řízení

[23] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[24] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1, ve spojení s § 120, s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně 7. června 2018

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu