

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **MRB Sazovice, spol. s r. o.,** se sídlem U dubu 691/48, Praha 4, zastoupeného Mgr. Filipem Němcem, advokátem se sídlem Opletalova 1535/4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2016, č. j. 5100/16/5200-11432-707309, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 4. 2018, č. j. 29 Af 37/2016 – 158,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobce, jakožto stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“).

[2] Rozhodnutím žalovaného byla zamítnuta odvolání žalobce směřující proti třem dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob, vydaným dne 28. 4. 2015 pod č. j. 952081/15/3301-51525-711132 (zdaňovací období roku 2009), č. j. 952605/15/3301-51525-711132 (zdaňovací období roku 2010)

a č. j. 952964/15/3301-51525-711132 (zdaňovací období roku 2011), a tato rozhodnutí byla žalovaným potvrzena (dodatečné platební výměry jsou dále označeny souhrnně jen jako „rozhodnutí správce daně“, případně v jednotlivostech jako „DPV 2009“, „DPV 2010“ a „DPV 2011“).

[3] Ze zprávy o daňové kontrole (celkem 158 stran textu) ze dne 10. 4. 2018, č. j. 265527/15/3301-61562-710044 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) vyplývá, že stěžovatel do svého daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 zahrnul mimo jiné částku 13 686 932,27 Kč, která měla sestávat z provizí za zprostředkování prodejů, kterážto byla stěžovateli fakturována společností RENTA GARDEN s.r.o., se sídlem tř. Tomáše Bati 1673, Otrokovice (dále jen „RENTA GARDEN“). Správce daně mimo jiné konstatoval, že ačkoli stěžovatel i RENTA GARDEN měli zřízeny bankovní účty, z fakturovaných provizí v předmětném zdaňovacím období v celkové výši přibližně 16,2 milionů Kč (tj. včetně daně z přidané hodnoty) bylo stěžovatelem vyplaceno společnosti RENTA GARDEN v hotovosti celkem 14,6 milionů Kč. Správce daně dospěl ke zjištění, že v době uzavření smlouvy o zprostředkování prodeje ze dne 25. 11. 2006 nebyl Ing. R. H. statutárním orgánem společnosti RENTA GARDEN a ani nebylo prokázáno, že by byl oprávněn za tuto společnost v předmětné době jednat. Nejednalo se tak o platně uzavřenou smlouvu. Tvrzení stěžovatele shledal být rozpornými se skutečnostmi zjištěnými z provedeného místního šetření a z výpovědí svědků. Přijaté faktury za provize, smlouva o zprostředkování, vyhodnocení jejich plnění a podklady pro daná vyhodnocení zprostředkovatelské činnosti nikterak nedokládají, že se rozšíření odbytu (realizovaných dodávek) uskutečnilo na základě plnění plynoucího ze zprostředkovatelské smlouvy a samotné činnosti zprostředkovatele. Podle správce daně stěžovatel doložil pouze formální důkazní prostředky, neprokázal věcné plnění předmětu smlouvy o zprostředkování prodeje jednotlivým odběratelům, neprokázal činnost zprostředkovatele (RENTA GARDEN) ve věci zprostředkování rozšíření odbytu deklarovaných společností (Zambelli – technik, spol. s r.o.; Taconova Production, s.r.o.; Gebauer a Griller Kabeltechnik, spol. s r.o.; Bag Solutions Worldwide s.r.o.; KAVAN spol. s r.o.; VIPAX, a.s.; PBF s.r.o.; ALGECO s.r.o.). Správce daně tedy zvýšil základ daně z příjmů právnických osob dle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), také v rozsahu těchto fakturovaných nákladů.

[4] Obdobně pak ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně zvýšil základ daně z příjmů právnických osob ve zdaňovacích obdobích let 2010 a 2011. V prvně uvedeném zdaňovacím období to byly náklady představované provizemi fakturovanými stěžovateli opět společností RENTA GARDEN (9 164 359,70 Kč) a nadto také nově Ing. R. H. (4 774 145,20 Kč), v celkové částce 13 938 504,90 Kč. Kromě výše uvedených odběratelů stěžovatele spojených s fakturovanými provizemi ve zdaňovacím období roku 2009 byly nově fakturovány provize za transakce se společnostmi KOVOP, spol. s.r.o., PEGAS CONTAINER s.r.o. a ALOKO s.r.o. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že se správce daně zabýval každým odběratelem, s nímž byly spojeny fakturované provize. Ohledně provizí fakturovaných společností RENTA GARDEN ve zdaňovacím období roku 2010 odkázal správce daně v případech souvisejících s opětovně figurujícími odběrateli na svá zjištění vztahující se k předchozímu zdaňovacímu období, přičemž v případech nových odběratelů (KOVOP, spol. s. r.o., PEGAS CONTAINER s.r.o. a

ALOKO s.r.o.) buďto zjistil, že svědci (osoby jednající za tyto společnosti nebo osoby k tomuto pověřené) neznají ani RENTA GARDEN, ani Ing. H., nebo že sice znají Ing. H. a jednaly s ním, avšak v situaci, kdy zprostředkovatelem měla být naopak RENTA GARDEN, za kterou nebyl Ing. H. oprávněn jednat (podle zjištění a názoru správce daně), či *vice versa*. Správce daně zjistil, že mezi stěžovatelem a Ing. H. byly uzavřeny nové smlouvy o zprostředkování, vesměs s datem 31. 8. 2010, s totožným předmětem činnosti, tj. závazkem zprostředkovat stěžovateli rozšíření odbytu, jež nahradily zprostředkovatelskou činnost společnosti RENTA GARDEN. Správce daně nicméně z provedených svědeckých výpovědí zjistil, že Ing. H. po uzavření nových zprostředkovatelských smluv nevykonal žádné činnosti, ke kterým se v nich zavázal. K eventuálním kontaktům Ing. H. s odběrateli došlo na počátku navázání obchodní spolupráce se stěžovatelem a jednalo se vesměs o jedno jednání. K jednání s odběrateli nebyl ani žádný důvod, jelikož obchodní spolupráce a dodávky odběratelům již fungovaly na základě nastavených pravidel z počátků spolupráce. Nejednalo se tedy o žádné nové odběratele, kteří by byli Ing. H. zprostředkováni, ale o stávající a vesměs dlouhodobé stěžovatelovy odběratele. Správce daně tedy opětovně dospěl k závěru, že se stěžovateli nepodařilo prokázat věcné plnění předmětu smluv o zprostředkování prodeje jednotlivým odběratelům, neprokázal činnost zprostředkovatele ve věci zprostředkování rozšíření odbytu uvedených společností, a tedy ani faktickou realizaci předmětu jednotlivých smluv. O částky fakturovaných provizí proto zvýšil stěžovateli základ daně z příjmů právnických osob.

[5] Ve zdaňovacím období roku 2011 pak dle zprávy o daňové kontrole šlo o provize fakturované stěžovateli Ing. R. H. (8 981 650,50 Kč) a společností Topgard real s.r.o. (13 273 898,30 Kč), celkem 22 255 548,80 Kč. Nově mezi odběrateli, jejichž objednávkami mělo dojít na základě zprostředkovatelské činnosti ke zvýšení odbytu stěžovatele, figurovala společnost Spojmat CZ s.r.o. Správce daně se opět zabýval jednotlivými odběrateli a zjišťoval, zda jejich objednávky vycházely ze zprostředkovatelské činnosti Ing. H., resp. společnosti Topgard real. Pokud jde o zprostředkovatelskou činnost Ing. H., odkázal stěžovatel na svá zjištění uvedená u předchozích zdaňovacích období. Ohledně činnosti společnosti Topgard real správce daně uvedl, že mezi touto společností (jakožto novým zprostředkovatelem) a stěžovatelem byly uzavřeny nové smlouvy o zprostředkování, datované vesměs dny 31. 5. 2011 nebo 17. 1. 2011, a to se stejným předmětem činnosti, jaký byl dohodnut v předcházejících zprostředkovatelských smlouvách. I v tomto případě správce daně dospěl k závěru, že Topgard real nevykonala žádné činnosti, ke kterým se v těchto smlouvách zavázala, neboť se v podstatě jednalo pouze o pokračování již zavedené obchodní spolupráce se stávajícími odběrateli.

[6] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole dále konstatoval, že stěžovatel nebyl schopen specifikovat obchodní případ a jaké služby vlastně od Ing. H. a následně společnosti RENTA GARDEN a Topgard real přijal. Současně nebyl schopen konkretizovat časové období, kdy mu byly služby těmito subjekty poskytnuty. Nedoložil ani žádné důkazy o termínech jednání s jednotlivými odběrateli. Formálně bezvadné doklady předložené stěžovatelem samy o sobě neprokazují, že deklarovaný obchodní případ se opravdu uskutečnil tak, jak je na nich uvedeno. Správce daně si přitom zajistil důkazní prostředky, které vyvolaly pochybnosti stran faktické realizace deklarované

předmětnými fakturami a smlouvami, tj. odpovědi dožádaných správců daně a svědecké výpovědi.

[7] Žalovaný ve svém rozhodnutí předně poukázal na nepřehlednost a obšírnost stěžovatelových podání. Dále nepřisvědčil stěžovatelově námitce nezákonného ukončení daňové kontroly, neboť zástupce stěžovatele byl seznámen se zprávou o daňové kontrole, k této zprávě se vyjadřoval a byl správcem daně k podpisu a převzetí zprávy vyzýván. Zástupce stěžovatele však odmítl zprávu podepsat, ačkoli byl o následcích takového jednání předem poučen. Žalovaný se ztotožnil s kontrolními zjištěními správce daně ohledně provizí ze zprostředkovatelských smluv. Konstatoval, že na základě provedeného šetření u jednotlivých odběratelů stěžovatele nebyla potvrzena reálná existence tvrzených zprostředkovatelských obchodních jednání, a to ani na základě provedených svědeckých výpovědí osob deklarovaných stěžovatelem. Tímto způsobem tak nebylo jednoznačně prokázáno, zda a jakým způsobem k jednání docházelo ani jakým způsobem tato jednání přispěla k věcné náplni zprostředkovatelů, na základě kterých by bylo možné uplatnit tvrzené nákladové položky do daňově účinných výdajů. Sám stěžovatel ostatně původně připustil, že nárok na provizi nebyl závislý na navyšování stěžovatelova obratu (což následně popřel). Stěžovatel nebyl schopen specifikovat obchodní případ, ani jaké služby vlastně od tzv. zprostředkovatele přijal. Současně nebyl schopen konkretizovat období, kdy byly služby jednotlivými subjekty poskytnuty. Žalovaný uzavřel, že se ztotožňuje s názorem správce daně, že stěžovatel nepředložil žádný konkrétní důkaz, kterým by prokázal, že předmětné zprostředkovatelské služby uskutečnili v předmětných zdaňovacích obdobích deklarovaní zprostředkovatelé. Žalovaný připustil, že někteří odběratelé sice nepopírají, že s nimi Ing. H. jednal, stalo se tak však buď pouze na samém počátku jejich obchodní spolupráce se stěžovatelem (VIPAX, KAVAN, BSW Machinery, Taconova Production, Spojmat CZ). V případě dalších odběratelů nebyla žádná „zprostředkovatelská“ jednání těmito odběrateli potvrzena (Zambelli – technik, PEGAS CONTAINER). Pouze v případě společnosti ALGECO a PBF byla potvrzena obchodní spolupráce Ing. H. se stěžovatelem, tato činnost však nesouvisela s uzavřenými smlouvami o zprostředkování prodeje. U odběratelů KOVOP a Spojmat CZ se sice jednalo o nové odběratele (pokud jde o rozsah vymezený předmětnými zdaňovacími obdobími), nicméně bylo prokázáno, že obchodní spolupráci doporučila společnost ALGECO, a nedošlo k ní tedy z iniciativy Ing. H. jakožto zprostředkovatele; byť tyto společnosti Ing. H. znají, považovaly jej za zaměstnance stěžovatele. Ani u odběratele ALOKO nebyla prokázána aktivní zprostředkovatelská činnost Ing. H., neboť tato osoba je pro odběratele neznámá, jak plyne ze svědecké výpovědi M. Š. Žalovaný rovněž souhrnně uvedl, že správce daně dostatečně hodnotil veškeré předložené důkazní prostředky, přičemž právě při jejich hodnocení nebyly rozptýleny jeho důvodné pochybnosti o souladu skutečného stavu se stavem formálně deklarovaným prostřednictvím dokladů. Stěžovatel tedy neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal daňovou uznatelnost předmětných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný taktéž podotknul, že nebylo možno odvozovat uznatelnost daňově účinných výdajů z toho, zda a nakolik stěžovatel využíval služeb zprostředkovatelů v minulosti a jaký prospěch mu z toho plynul. Podstatné totiž bylo jen to, zda výdaje na „zprostředkovatelské provize“ ve zdaňovacích obdobích let 2009 až 2011 přímo souvisely s příjmy dosaženými v těchto zdaňovacích obdobích. Tato skutečnost však podle správce daně i žalovaného prokázána nebyla.

[8] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku především uvedl, že se žalovaný velmi přehledným způsobem vypořádal s uplatněnými důvody odvolání, a jeho rozhodnutí proto nelze považovat za nepřezkoumatelné. Neshledal pravdivým tvrzení, že by žalovaný odmítl vypořádat odvolací námitky pro jejich obsáhlost či nepřehlednost; žalovaný toliko správně konstatoval, že úkolem odvolacího orgánu je vystihnout podstatu tvrzení uplatněných v odvolání a proti nim postavit vlastní argumentační systém, nikoli otrocky odpovídat na každou větu uvedenou v odvolání. Správní orgány se podle krajského soudu dostatečně zabývaly námitkou neslučitelnosti aplikace práva s přímo účinnými normami práva Evropské unie; konstatovaly totiž, že neshledaly rozpor s právem Evropské unie či alespoň pochyby o jeho aplikaci, pročež je zřejmé, že neměly žádného důvodu k postupu navrhovanému stěžovatelem.

[9] V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud dále uvedl, že neobstojí žalobní tvrzení, že je zde spor o výklad předmětných zprostředkovatelských smluv, které snad od samého počátku neměly být vůbec smlouvami zprostředkovatelskými. Stěžovatel totiž přijal faktury, na nichž byl předmět plnění konkretizován jako provize na základě smluv o zprostředkování dle předmětu plnění definovaného v čl. 1 předmětných smluv, stejně jako vznik provize v čl. 2. Jak z názvu, tak i z obsahu závazku v čl. 1 smluv vyplývá, že závazek ve smlouvách uvedený koresponduje se smlouvou o zprostředkování, která byla upravena v § 642 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v rozhodném znění (s účinností ke dni 1. 1. 2014 zrušen zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, pozn. NSS). Správní orgány vcelku logicky požadovaly prokázání nového tvrzení stěžovatele o povaze předmětných smluv, a to např. prokázáním změny smluv, neboť tyto dle svého článku 3 mohly být změněny pouze písemnou dohodou stran. Stěžovatel však v tomto ohledu žádné listinné důkazní prostředky nepředložil a neprokázal tak ani, že poskytnuté plnění mělo být odlišné. Z obecných závěrů znaleckého posudku o prospěšnosti působení Ing. H. pro stěžovatele ještě nelze dospět k závěru o souvztažnosti jednotlivých faktur s konkrétní činností jmenovaného. Vzhledem k tomu, že správce daně dostatečným způsobem (zejména svědeckými výpověďmi) zpochybnil uskutečnění smluvního závazku ze strany dodavatelů, nelze dospět k závěru, že stěžovatel prokázal faktické uskutečnění přijatých plnění.

[10] Závěrem odůvodnění napadeného rozsudku pak krajský soud vyjádřil názor, že postup správce daně v rámci projednání zprávy o daňové kontrole, resp. v rámci postupu vedoucího k ukončení daňové kontroly, odpovídal daňovému řádu. Správce daně v Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 27. 2. 2014, č. j. 426153/14/3301-05402-710044 na 132 stranách určil, které skutečnosti považoval za prokázané a které nikoliv, a na základě jakých důkazních prostředků tak uvážil. Současně vyzval stěžovatele k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění, čímž mu v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu umožnil na výsledky kontrolního postupu reagovat. Na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění stěžovatel reagoval adekvátním způsobem. S vyjádřením stěžovatele se správce daně vypořádal jednak v protokolu o ústním jednání ze dne 1. 7. 2014, č. j. 1309795/14/3301-05402-710044, a dále v písemnosti ze dne 10. 1. 2015, č. j. 159537/15/3301-61562-710044. K projednání zprávy o daňové kontrole došlo při dvou ústních jednáních, a to ve dnech 3. 2. 2015 a 10. 4. 2015. V průběhu obou ústních jednání se stěžovatel vyjadřoval k výsledkům kontrolního zjištění. Při obou ústních jednáních přitom zástupce stěžovatele odmítl podepsat a převzít zprávu o daňové kontrole. Při jednání dne

10. 4. 2015 byl přitom prokazatelně poučen o účincích odepření podpisu zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 6 daňového řádu. Při tomtéž jednání zástupce stěžovatele vznášel řadu námitek, tyto však byly správně vyhodnoceny jako nedůvodné. Krajský soud považoval za zřejmé, že počet přítomných úředníků odpovídal způsobu jednání stěžovatelova zástupce. O účasti svojí kolegyně při jednání pak zástupce stěžovatele sám vedl dvouhodinovou rozpravu. Z protokolu o jednání je též zjevné, že správce daně vždy umožnil zástupci stěžovatele přestávku.

[11] V kasační stížnosti stěžovatel označil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V obecné rovině tedy kasační stížnost podává z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit (za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost), a konečně z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem.

[12] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že krajský soud odmítl provést důkazní návrhy, které stěžovatel vznesl v souběžně podaném podnětu k přezkoumání rozhodnutí ve smyslu § 121 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“). Jelikož současně krajský soud nevyhověl návrhu na přerušení řízení o žalobě, znemožnil v konečném důsledku dokončit přezkumné řízení podle daňového řádu a navržené důkazy tak zůstaly opomenuty, ačkoli byly způsobilé prokázat vady daňového řízení s vlivem na zákonnost výroku rozhodnutí žalovaného. Krajský soud se neměl v rámci posuzování důvodnosti návrhu na přerušení řízení o žalobě tázat žalovaného na pravděpodobnost nařízení přezkumu rozhodnutí dle § 121 daňového řádu, nýbrž se měl takto dotázat Generálního finančního ředitelství, které je k rozhodnutí o nařízení přezkumu dle daňového řádu jedině příslušné.

[13] Závěr krajského soudu o opožděnosti stěžovatelovy námitky podjatosti členů senátu krajského soudu považuje stěžovatel za nesprávný. Zástupce stěžovatele se o důvodu podjatosti členů senátu dozvěděl z nezávislého stanoviska právního experta. Týž den, kdy stanovisko obdržel, vznesl také námitku podjatosti. K tomu navrhuje důkaz svědeckou výpovědí JUDr. R. K., se sídlem J. 940/23, B. Stěžovatel rovněž namítá, že meritem námitky podjatosti nebyl postup soudce v řízení o projednávané věci, jak shledal krajský soud, nýbrž objektivní pochybnosti o nestrannosti členů senátu.

[14] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nesprávně vyhodnotil znalecký posudek „Prozkoumání vlivu činnosti Ing. H. na výnosy společnosti MRB Sazovice, spol. s r. o.“ vypracovaný dne 9. 3. 2018 znaleckým ústavem Pražská znalecká kancelář, s. r. o. Podle stěžovatele na základě uvedeného posudku ani na základě posudku ze dne 21. 8. 2014, č. 1454-65/2014, zhotovitele ASB Appraisal, s.r.o., nelze odmítnout stěžovatelovo tvrzení, že sporné faktury byly za poskytnuté služby v podobě „product and sales management

fees“ s ohledem na nepostradatelnou roli Ing. H., přičemž rovněž vylučují správnost zjištění krajského soudu, že smlouvy o zprostředkování prodeje nekorespondují s faktickým stavem věci. Krajský soud nedůvodně shledal, že posudky pouze obecně dospívají k závěru o prospěšnosti působení Ing. H. pro stěžovatele, avšak že z hlediska prokázání konkrétních činností jmenovaného ve vztahu k fakturovaným částkám a jednotlivým odběratelům nepřináší ničeho. Posudek společnosti Pražská znalecká kancelář, s.r.o., přitom dospěl k závěru, že spornou fakturovanou činnost nelze z hlediska daňové uznatelnosti segmentovat podle období a četnosti realizovaných úkonů, neboť má v sobě provizní prvek. Stěžovatel navrhoval důkazní prostředky, včetně znaleckých posudků, k tomu, že mu byly Ing. H. poskytovány služby komplexní, s pozitivním vlivem na zdanitelné výnosy, tedy nikoli pouze zprostředkování ve smyslu písemných smluv.

[15] Krajský soud i správní orgány měly opomenout stěžovatelovu námitku, že správce daně je povinen uvážit o námitkách neslučitelnosti s normami práva Evropské unie dříve, než přistoupí k projednání zprávy o daňové kontrole. Obdobně se nevypořádaly s námitkou, že správce daně posuzoval otázky daně z přidané hodnoty až poté, kdy vytvořil závěr o dani z příjmů, přičemž naopak do závěru o dani z příjmů měla být promítána zjištění o dani z přidané hodnoty. Tím správce daně porušil zásadu aplikační přednosti práva Evropské unie, jelikož rozhodné skutečnosti měly být primárně uvažovány v kontextu pravidel harmonizované daně z přidané hodnoty, a teprve tehdy, kdy by správce daně dospěl k závěru, že nejde o přijatá zdanitelná plnění zakládající nárok na odpočet daně, mohl zvažovat, zda výdaje (náklady) na pořízení těchto plnění jsou výdaji relevantními pro snížení základu daně z příjmů právnických osob či nikoli. Ani tímto aspektem se však správní orgány nezabývaly, přičemž obdobně pochybil i krajský soud.

[16] Stěžovatel nenavrhl v daňovém řízení položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie. Žalovaný však v odůvodnění svého rozhodnutí tvrdil, že tomu tak bylo. Stěžovatel takové nepravdivé tvrzení nepovažuje za marginální pochybení, a proto nesouhlasí s krajským soudem ve výsledku vypořádání této žalobní námitky.

[17] Krajský soud opomenul, že krom jediného odstavce textu v rozhodnutí žalovaného se správní orgány blíže nezabývaly stěžovatelovými námitkami poukazujícími na to, že by slučitelnost aplikace práva správcem daně s předpisy Evropské unie mělo posoudit specializované pracoviště Generálního finančního ředitelství.

[18] Další okruh stěžovatelových námitek směřuje do daňového řízení, konkrétně do způsobu projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovateli nebylo v rámci projednání zprávy o daňové kontrole umožněno, aby si zprávu celou přečetl a zjistil z ní, zda správce daně zahrnul do zprávy kontrolní zjištění, se kterými se dříve stěžovatel neseznámil, čímž mu správce daně nedal možnost se k takovým zjištěním vyjádřit. Krajský soud učinil nesprávné skutkové zjištění, když shledal, že k projednání zprávy o daňové kontrole došlo při dvou ústních jednání, a to ve dnech 3. 2. 2015 a 10. 4. 2015, při kterých měl stěžovatel odmítnout podepsat a převzít zprávu o daňové kontrole. Stěžovatel namítá, že protokoly z jednání v uvedených dnech neuvádějí, že by zástupce stěžovatele zprávu o daňové kontrole odmítl podepsat či převzít.

[19] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle kterého žalovaný vypořádal veškeré odvolací námitky stěžovatele. Správce daně totiž některá doplnění odvolání žalovanému vůbec nepostoupil, a tato se tudíž ani nestala součástí soudního spisu. Tuto námitku zástupce stěžovatele uplatnil již ve zmíněném podnětu k přezkumnému řízení. Krajský soud však nepřerušením řízení o žalobě a vydáním napadeného rozsudku znemožnil přezkumné řízení dle daňového řádu, a proto nebylo lze ověřit nebo vyvrátit pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby, která rozhodnutí podepsala. K pochybnostem o nepodjatosti totiž zástupce stěžovatele dospěl v kontextu různých okolností až po vydání rozhodnutí žalovaného, resp. v průběhu řízení o žalobě.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti v první řadě akcentoval své ztotožnění se s důvody nevyhovění stěžovatelovu návrhu na přerušení řízení o žalobě. Stěžovatelovu námitku podjatosti příslušného senátu krajského soudu považuje za opožděnou. Dále označil nesouhlas stěžovatele s vypořádáním v žalobě sporovaných závěrů správce daně a žalovaného za subjektivně motivovaný. Stěžovatel nekonkretizuje, v čem spatřuje nesprávnost hodnocení znaleckých posudků. Žalovaný se neztotožňuje s uplatněnými kasačními námitkami. Všechny závěry správních orgánů mají podklad ve správním spise, přičemž žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí s návrhy stěžovatele řádně vypořádal, a to včetně uvedení důvodů pro neprovedení navržených důkazů. V otázce projednání výsledku kontrolního zjištění, resp. odmítnutí podpisu a předání zprávy o daňové kontrole, žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí (str. 43 až 53). Z protokolu č. j. 829713/15/3301-61562-710044 ze dne 10. 4. 2015 jednoznačně plyne, že stěžovatel odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat s účinky dle § 88 odst. 4 a 6 daňového řádu, o čemž byl stěžovatel prokazatelně poučen, přičemž stejnopis zprávy o daňové kontrole fyzicky nepřevzal. Z textu protokolu, resp. audiozáznamu tvořícího jeho přílohu, je zřejmé, že došlo k seznámení zástupce stěžovatele se zprávou o daňové kontrole včetně jejího projednání. V souladu s § 88 odst. 6 daňového řádu tedy došlo bezdůvodným odepřením podpisu zprávy o daňové kontrole dne 10. 4. 2015 také k ukončení daňové kontroly.

[21] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost obsahuje nemnoho právní argumentace. Stěžovatel se zpravidla omezuje na označení určitého závěru nebo názoru krajského soudu za nesprávný, aniž by podrobněji vylíčil podstatu takové nesprávnosti nebo předestřel vlastní konkurující argumentaci. Míru komplexnosti uplatněné stížní argumentace pak nevyhnutelně zrcadlí i podrobnost jejího vypořádání Nejvyšším správním soudem.

[24] Ačkoli stěžovatel výslovně neoznačil uplatnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., konkrétně zmatečnosti řízení před soudem spočívající v tom, že ve věci rozhodoval vyloučený soudce, jeho stížní argumentace obsahuje námitku podřaditelnou pod tento typový kasační důvod. Nejvyšší správní soud se touto námitkou zabýval na prvním místě, neboť její důvodnost by musela vést bez dalšího ke zrušení napadeného rozsudku.

[25] Stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně posoudil vznesenou námitku podjatosti jako opožděnou a eventuálně i nedůvodnou. Tato kasační námitka je zcela lichá. Stěžovatel v řízení před krajským soudem, které předcházelo vydání napadeného rozsudku, námitku podjatosti nevznesl; spis krajského soudu takové podání neobsahuje a ani v odůvodnění napadeného rozsudku není o námitce podjatosti jakákoli zmínka.

[26] Nejvyššímu správnímu soudu je nicméně z jeho činnosti známo, že námitku podjatosti stěžovatel vznesl v jiném žalobním řízení před krajským soudem, a sice v řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 32/2016. Jedná se o pravomocně skončené řízení o žalobě téhož stěžovatele proti témuž žalovanému ve věci přezkumu rozhodnutí žalovaného o odvoláních stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců květen až prosinec 2009, leden až květen, červenec až říjen a prosinec 2010, a leden až květen a červenec až prosinec 2011 (základem byla tatáž daňová kontrola jako v nyní posuzované věci). Krajský soud v uvedené věci rozhodl rozsudkem ze dne 18. 4. 2018, č. j. 29 Af 32/2016 – 220, a to v senátě stejného složení jako v nyní posuzované věci.

[27] Nejvyšší správní soud je povinen zabývat se zmatečností řízení před krajským soudem i bez návrhu, tedy z úřední povinnosti, a proto i s přihlédnutím ke stěžovatelově nedůvodně uplatněné kasační námitce podotýká, že nic nenasvědčuje tomu, že by v nyní posuzované věci rozhodoval vyloučený soudce. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu ze dne 18. 4. 2018, stejně jako z kasační stížnosti, vyplývá, že skutečností, která stěžovatele vedla k přesvědčení o vyloučení všech členů senátu krajského soudu, bylo předchozí nevyhovění stěžovatelově návrhu na přerušení řízení o žalobě. Taková námitka bez dalšího nemohla být důvodná, neboť podle § 8 odst. 1 *in fine* s. ř. s. platí, že „[d]*ůvodem k vyloučení soudce nejsou okolnosti, které spočívají v postupu soudce v řízení o projednávané věci nebo v jeho rozhodování v jiných věcech.*“ Rovněž stěžovatelova konstrukce, podle které se o této skutečnosti jakožto důvodu podjatosti všech členů senátu dozvěděl až z „nezávislého stanoviska právního experta“, které mu bylo doručeno právě jeden den před nařízeným jednáním ve věci sp. zn. 29 Af 32/2016, je nesmyslná, když v podstatě označuje za skutečnost zavdávající důvod vyloučení soudce „stanovisko právního experta“. Přestože nevyhovění návrhu na přerušení řízení o žalobě nemůže být objektivní skutečností zakládající důvod pochybovat o nepodjatosti příslušného soudního senátu, jak vysvětleno výše, byla to právě tato skutečnost, jíž stěžovatel vyloučení soudců odůvodňoval; v úvaze o počátku běhu lhůty ke vznesení námitky podjatosti je proto třeba vycházet z časového určení této skutečnosti (tj. vyrozumění soudu o nevyhovění návrhu na přerušení řízení), nikoli ze skutečnosti „seznámení se se stanoviskem právního experta“. Proto lze přisvědčit krajskému soudu, pokud námitku podjatosti v citovaném rozsudku shledal opožděnou.

[28] Pokud stěžovatel namítá nesprávnost procesního postupu krajského soudu spočívající v tom, že nepřerušil řízení o žalobě, pak tímto namítá tzv. „jinou vadu řízení před soudem“ ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí o přerušení řízení dle § 48 s. ř. s. je rozhodnutím, kterým se toliko upravuje vedení řízení, zpravidla nebude mít přímý dopad na rozhodnutí ve věci samé, neboť jeho účinky se projeví primárně v délce soudního řízení. V nyní posuzované věci nemá Nejvyšší správní

soud za to, že by nepřerušení řízení vůbec mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[29] Stěžovatel namítl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 – 31, na věc nedopadá, když v rámci projednání zprávy o daňové kontrole ani nebylo zástupci stěžovatele umožněno, aby si zprávu celou přečetl a zjistil z ní, zda správce daně zahrnul do zprávy kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit. Tato námitka není důvodná. Z odůvodnění napadeného rozsudku nevyplývá, že by krajský soud nutně ztotožňoval nyní posuzovanou věc, pokud jde o způsob projednání zprávy o daňové kontrole a o ukončení daňové kontroly, se skutkovými základy odkazovaného rozsudku, neboť tohoto odkazu zjevně využil k reprodukci obecné charakteristiky, smyslu a účelu projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel tedy v předmětné kasační námitce sporuje něco, co krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nevyjádřil.

[30] Další kasační námitka spočívá v tom, že z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že by zástupce stěžovatele odmítl podepsat či převzít zprávu o daňové kontrole. Tato námitka není důvodná. Nejvyšší správní soud si k rozhodnutí o kasační stížnosti vyžádal příslušný správní spis, jehož součástí je protokol ze dne 10. 4. 2015, č. j. 829713/15/3301-61562-710044, o projednání zprávy o daňové kontrole. Tento protokol sestává z 24 stran textu, přičemž již na 18. straně je protokolována výzva správce daně směrem k zástupci daňového subjektu (stěžovatele) k podpisu zprávy o daňové kontrole. Závěrečných šest stran protokolu zachycuje zejména polemiku zástupce stěžovatele s pracovníky správce daně ohledně podstaty pojmu „projednání zprávy o daňové kontrole“, včetně opakovaného odmítání podpisu zprávy zástupcem stěžovatele, odůvodněného námitkou nedostatečného projednání zprávy o daňové kontrole (konkrétně neposkytnutí prostoru k vyjádření zástupci stěžovatele).

[31] Stěžovatel namítl, že se žalovaný ve svém rozhodnutí nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, a krajský soud tudíž pochybil, když dospěl k závěru, že se tak stalo. Podle stěžovatele nebyla všechna doplnění odvolání v prvé řadě vůbec postoupena správcem daně odvolacímu orgánu. Nejvyšší správní soud tuto námitku neshledává důvodnou. V první řadě je třeba poukázat na skutečnost, že stěžovatelovo odvolání ve svých jednotlivých doplněních přesahuje svým rozsahem tisíc stran, přičemž jen první doplnění odvolání čítá 920 stran textu. Za takové situace nelze než souhlasit s krajským soudem v tom, že postačí, když odvolací správní orgán vystihne podstatu tvrzení uplatněných v odvolání a proti nim postaví vlastní argumentační systém, aniž by musel adresně odpovídat na každou větu uvedenou v odvolání (srov. přiměřeně nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Ostatně ze samotné žaloby vyplývá, že správce daně stěžovatelem vzpomínaná podání obdržel, zaregistroval a vyhodnotil jako jiné podání (konkrétně podnět k ochraně před nečinností, jak plyne ze str. 36 rozhodnutí žalovaného); za takové situace nelze tvrdit, že by na jeho podání nebylo ze stran orgánů finanční správy reagováno. Nadto lze podotknout, že se stěžovatelova podání, označená jako doplnění odvolání, v mnohém vzájemně obsahově překrývala (což je při výše zmíněném hypertrofovaném rozsahu odvolacích námitek očividné), a proto nelze tvrdit, že by se k jejich podstatě ve smyslu výše uvedeném žalovaný vůbec nevyjádřil nebo se jí nezabýval.

[32] Dále stěžovatel namítl nesprávné vyhodnocení znaleckých posudků krajským soudem. Nesouhlasí se závěrem soudu, že posudky pouze obecně dospívají k závěru o prospěšnosti působení Ing. H. pro stěžovatele. Z posudku společnosti Pražská znalecká kancelář totiž podle stěžovatele vyplývá, že spornou fakturovanou činnost nelze z hlediska daňové uznatelnosti segmentovat podle období a četnosti realizovaných úkonů, neboť má v sobě provizní prvek. Nejvyšší správní soud neshledal tuto námitku důvodnou. Stěžovatel tímto v podstatě připouští, jak ostatně činil již v řízení o žalobě, že činnost Ing. H. neodpovídala předmětným zprostředkovatelským smlouvám. Právě to je ovšem důvodem závěru správce daně a žalovaného, že stěžovatel neprokázal faktickou realizaci plnění podle předložených zprostředkovatelských smluv. Lze tedy uzavřít, že stěžovatelem namítaný znalecký závěr se míjí s podstatou nosného právního názoru správce daně a žalovaného, který následně aproboval krajský soud. S touto námitkou přitom úzce souvisí další kasační námitka, že stěžovatel navrhoval důkazní prostředky k tomu, že mu byly poskytovány služby komplexní, s pozitivním vlivem na zdanitelné výnosy, tedy nikoli pouze zprostředkování ve smyslu písemných smluv. Tato námitka není důvodná, neboť ze zprávy o daňové kontrole jednoznačně vyplývá, že provedeným dokazováním byla u většiny deklarovaných dodavatelů zjištěna pouze minimální činnost Ing. H. v předmětných zdaňovacích obdobích, přičemž u ostatních dodavatelů bylo dokonce zjištěno, že tito nepřišli se zmíněnou osobou do kontaktu. Jistě by bylo možné, aby si smluvní strany dohodly ústně jiný rozsah zprostředkování či placení provize, ovšem ani to nebylo prokázáno a konkrétní zprostředkovatelská činnost Ing. H. byla prokázána nanejvýš ve zcela marginální míře. Rozpor s fakturovanými provizemi za „zprostředkování“ je v takovém případě zcela zjevný.

[33] Stěžovatel má za to, že krajský soud i správní orgány zcela opomenuly jeho námitku, že správce daně zjevně posuzoval otázky DPH až poté, kdy si vytvořil závěr o dani z příjmů, přičemž naopak do závěru o dani z příjmů měla být promítána zjištění o dani z přidané hodnoty. Ani tato námitka není důvodná. Krajský soud se obdobou této námitky zabýval konkrétně v odst. 26 odůvodnění napadeného rozsudku, zatímco žalovaný se k předmětné námitce stěžovatele vyjádřil na str. 37 svého rozhodnutí.

[34] Nejvyšší správní soud neshledal stěžovatelovy přípustné kasační námitky důvodnými. Ani nad jejich rámec (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.) přitom nemá za to, že by napadený rozsudek nebo jemu předcházející řízení bylo stiženo vadou zmatečnosti, nepřezkoumatelnosti či jinou vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. V souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. proto kasační stížnost zamítl.

[35] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, zatímco úspěšnému žalovanému nevznikly náklady, jež by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti, a které by mu tudíž patřilo přiznat.

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

V Brně dne 24. října 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu