



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **BORGERS CS spol. s r.o.**, se sídlem Mánesova 2150/81, Plzeň, zast. JUDr. Václavem Zemanem, advokátem se sídlem náměstí Republiky 97/9, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2019, č. j. 47/19/5200-11431-711360, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 9. 2019, č. j. 57 Af 6/2019 - 73,

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] Správce daně provedl u žalobkyně od 28. 1. 2015 do 15. 12. 2017 daňovou kontrolu zaměřenou na uznatelnost plateb směřujících propojeným osobám, které žalobkyně uskutečnila v roce 2012. Kontrola byla ukončena zasláním zprávy o daňové kontrole do datové schránky jejího zástupce podle § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), neboť dle správce daně se vyhýbala jejímu projednání. Ten následně vydal dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2012, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob a stanovil penále. Odvolací finanční ředitelství (zde žalovaný) prvostupňové rozhodnutí změnilo tak, že snížilo doměřenou daň a penále, jelikož po přezkoumání důkazů změnilo stanovený základ daně.

[2] Krajský soud v Plzni podanou žalobu zamítl jako nedůvodnou, neboť se ztotožnil se závěrem správce daně i žalovaného, že žalobkyně neprokázala, čeho konkrétně se přijaté

služby měly týkat, jakého konkrétního plnění se jí dostalo a z jakého důvodu očekávala z těchto plnění prospěch.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností se čtyřmi kasačními námitkami.

[4] V první kasační námitce stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by se vyhýbala projednání zprávy o daňové kontrole, neboť se správcem daně komunikovala (žádala o stanovení nového termínu projednání, podala další vyjádření a navrhovala nové důkazní prostředky). Vedle toho podala i podnět k prohlášení rozhodnutí správce daně o stanovení termínu projednání zprávy za nicotné. Měla tak za to, že je třeba vyčkat na jeho vyřízení. Nebylo tak důvodu uplatnit § 88 odst. 5 daňového řádu. Postup správce daně považuje za účelový, jelikož se blížil konec lhůty pro stanovení daně. V řízení se správce daně dopustil několika prodlev a svým postupem při doručení zprávy o daňové kontrole chtěl zabránit promlčení.

[5] Ve druhé námitce stěžovatelka namítá dvojí porušení § 6 odst. 3 daňového řádu. První shledává v postupu správce daně při vyžadování dokumentace. Nejdříve totiž správce daně požadoval pouze vzorky dokumentace, ale následně ji jen obecně poučil, že předložené důkazy jsou nedostatečné a stanovil lhůtu k prokázání skutečností. Právě nedostatečnost poučení jí neumožnilo účelně uplatňovat svoje práva, když nevěděla, které skutečnosti má prokazovat. Ve druhé části namítá, že jí nebyla poskytnuta dostatečná lhůta pro podání vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu. Vzhledem k rozsahu kontrolního zjištění (59 stran) a skutečnosti, že se jedná o mezinárodní koncern, nemohla být celková lhůta 27 dnů dostatečná. Poskytnutými vyjádřeními se pak správce daně měl zabývat pouze formálně, a ani žalovaný v odvolacím řízení k nim nepřihlédl dostatečně.

[6] Třetí námitka se týká nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Správce daně se dle stěžovatelky nezabýval důkazy, které mu předložila před projednáním zprávy o daňové kontrole dne 7. 12. 2017 a 8. 12. 2017. Po jejich předložení totiž správce daně hned přistoupil k zaslání zprávy podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Navržené důkazy tak nebyly správcem daně hodnoceny a nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav.

[7] V poslední, čtvrté, námitce namítá stěžovatelka nepřezkoumatelnost části napadeného rozsudku. Krajský soud totiž odmítl vypořádat žalobní námitku nedostatečného prostoru pro uplatnění důkazních prostředků a nepřihlédnutí k nim jako příliš obecnou. Stěžovatelka uvádí, že v žalobě plně odkázala na spis správce daně a žalovaného. V rámci daňové kontroly navrhla předvolat svědka, což správce daně a žalovaný neučinili. Až v odvolacím řízení jej dovedla sama stěžovatelka, nicméně žalovaný zůstal při výslechu pasivní. Správce daně a žalovaný pak měli nedostatečně přihlédnout i k e-mailové komunikaci prokazující oprávněnost nákladů, popisu pracovních činností vedoucích zaměstnanců zprávě, *due dilligence* projektu RETEX a dalším důkazním prostředkům.

[8] Stěžovatelka z těchto důvodů navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejdříve poukazuje na fakt, že kasační námitky jsou *de facto* totožné s námitkami žalobními. U první kasační námitky pak setrvává na svém dřívějším závěru, že stěžovatelka se vyhýbala projednání zprávy o daňové kontrole. Nedostavila se totiž dne 29. 11. 2017, ani dne 13. 12. 2017, k projednání, ačkoliv byla o následku nedostavení se poučena. Podání vyjádření nemá přitom na tento závěr jakýkoliv vliv. I další námitky považuje za nedůvodné, přičemž poukazuje na průběh daňového řízení, ze kterého je zřejmé, že stěžovatelka měla více než dostatečný prostor k prokázání svých tvrzení. K poslední kasační námitce připomíná judikaturu kasačního soudu, dle které míra precizace a kvalita žalobního bodu předurčuje kvalitu vypořádání soudem. Na základě toho má za to, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem [§ 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „s. ř. s.“)]. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je nedůvodná.

III.a K nepřezkoumatelnosti

[12] Nejdříve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť její důvodnost by mohla mít za následek zrušení napadeného rozsudku bez dalšího.

[13] Napadený rozsudek je přezkoumatelný.

[14] K tomu je nutné připomenout, jak uvedl žalovaný, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod [...] obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují“* (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, bod 32. (č. 2162/2011 Sb. NSS); nejnověji pak např. rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2021, č. j. 8 As 201/2019 - 80, odst. [17]).

[15] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu ověřil, že stěžovatelka v žalobě namítala, že dokládala *„podklady a důkazní návrhy až v odvolacím řízení, kdy již žalovaný neposkytl dostatečný prostor pro uplatnění těchto důkazních prostředků, dostatečně k nim*

nepřihlédl, a bez důkladného posouzení je posoudil jako nadbytečné“ (str. 6 žaloby). Více toho k tomuto bodu v žalobě neuvedla.

[16] Je pak v souladu s uvedenou judikaturou, pokud krajský soud tuto námitku vypořádal pouze obecně. Námitka je koncipována bez uvedení konkrétních důkazů, k jejichž uplatnění nebyl poskytnut prostor, bez specifikace toho, v čem stěžovatelka shledává nedostatečnost přihlédnutí a nedůkladnost posouzení. Konkrétní svědky a důkazy, kterých se tato námitka týká, uvádí stěžovatelka až v kasační stížnosti, jakkoliv tyto důvody mohla uplatnit již v žalobě. Taková námitka je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

III.b K vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole

[17] K této kasační námitce vyplývají ze spisů následující rozhodné skutečnosti. Sdělením ze dne 16. 11. 2017, které se správce daně pokusil neúspěšně doručit osobně do sídla zástupce stěžovatelky, stanovil datum projednání zprávy o daňové kontrole na 22. 11. 2017; sdělením ze stejného dne, doručeným stěžovatelce do datové schránky dne 20. 11. 2017, stanovil správce daně datum projednání zprávy o daňové kontrole na 29. 11. 2017 s náhradní možností dne 30. 11. 2017. Na to stěžovatelka reagovala přípisem ze dne 27. 11. 2017, v němž požádala o stanovení nového termínu projednání, neboť předchozí sdělení považuje za nicotné, a současně uvedla, že podala podnět k prohlášení nicotnosti.

[18] Správce daně poté sdělením ze dne 29. 11. 2017, doručeným zástupci stěžovatelky 7. 12. 2017, stanovil nový termín projednání na 13. 12. 2017 a náhradní na 14. 12. 2017. Současně stěžovatelku poučil o tom, že v případě neúčasti bez dostatečného důvodu může dojít k aplikaci § 88 odst. 5 daňového řádu, podle kterého *„odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou“*. Dne 7. 12. 2017 doručila stěžovatelka správci daně své vyjádření a důkazní prostředky. Na to navázala podáním ze dne 12. 12. 2017, kde správci daně sděluje, že jeho pozvánku na projednání zprávy o daňové kontrole považuje za bezpředmětnou, neboť mu zaslala důkazy a s těmi se nemohl dostatečně seznámit a vypořádat je. Zároveň navrhla nové datum projednání mezi 18. 12. 2017 až 22. 12. 2017. Na to reagoval správce daně dne 15. 12. 2017 zasláním sdělení a zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[19] Nejvyšší správní soud konstatuje, že za této situace mohl správce daně doručit zprávu o daňové kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Kasační námitka tak není důvodná.

[20] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují skutečnosti, jako jsou opakované omluvy daňového subjektu i jeho zmocněnce, nevyužití lékařem povolených vycházek k návštěvě správce daně, neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany daňového subjektu apod. Na takové skutečnosti nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2018, č. j. 9 Afs 326/2016 - 52, odst. [27] a judikaturu tam citovanou).

[21] Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu se datum nařízeného jednání zrovna „nehodí“. Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost například při dohodnutí jiného termínu (srov. citovaný rozsudek NSS č. j. 9 Afs 326/2016 - 52, odst. [28]).

[22] Kasační soud, stejně jako krajský soud (bod 70. napadeného rozsudku), posuzuje stěžovatelčino jednání jako vyhýbání se projednání zprávy. Stěžovatelka se nedostavila ani na jeden ze dvou termínů (resp. čtyř s ohledem na nabídnutí náhradních termínů) stanovených správcem daně. A to přesto, že k její první žádosti správce daně termín posunul a poučil ji o možných následcích nedostavení se. Bez povšimnutí neponechává Nejvyšší správní soud ani skutečnost, že stěžovatelka reagovala na sdělení správce daně v obou případech až těsně (dva, resp. jeden den) před stanoveným datem projednání, ačkoliv již dříve o termínu projednání věděla a mohla uplatnit jí namítané důvody. Zároveň je nutné konstatovat, že stěžovatelka nemá možnost odmítnout dostavit se k projednání zprávy o daňové kontrole s argumentem, že předložila správci daně další důkazy, se kterými se nemohl dle jejího názoru od předložení do navrženého data projednání zprávy stihnout seznámit a vypořádat je (odst. [18] tohoto rozsudku).

[23] Stěžovatelka zároveň nemá pravdu, že bylo nutné vyčkat na vyřízení podnětu k prohlášení nicotnosti. Podnět totiž představuje pouze jakési upozornění správci daně. Nelze jej považovat za návrh na zahájení speciálního řízení nebo opravný prostředek, a daňový subjekt nemá na postup podle § 105 odst. 2 daňového řádu ani na samotné prohlášení nicotnosti právní nárok [srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2020, č. j. 8 Afs 87/2018 - 56, odst. [19] a tam citovanou judikaturu; nebo rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2018, č. j. 8 Afs 98/2018 - 52 (č. 3793/2018 Sb. NSS), odst. [17] a tam citovanou judikaturu]. V takovém případě tak bylo možné následně využít postupu podle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[24] Z podaného je zřejmé, že argumentace stěžovatelky nemůže být úspěšná. To, že se správcem daně komunikovala, a že předkládala vyjádření a další důkazy, není relevantní. I argumentace údajnou účelovostí postupu správce daně kvůli blížícímu se promlčení je zcela lichá, neboť ani případný stěžovatelkou namítaný nedostatečně zjištěný skutkový stav nemá na možnost správce daně stanovit termín projednání zprávy vliv.

III.c K porušení § 6 odst. 3 daňového řádu

[25] Předně je nutné poznamenat, že Nejvyšší správní soud přezkoumává především rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatelé jsou proto povinni uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, bod 140.; nebo ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 - 38, bod [12]).

[26] Krajský soud se s touto (nyní kasační) námitkou již obsáhle vypořádal a stěžovatelka toho hodnocení nerozporuje, pouze opakuje v žalobě uplatněnou argumentaci. Ani tato kasační námitka tak není důvodná.

[27] Dle § 6 odst. 3 daňového řádu „*správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.*“

[28] Nelze se ztotožnit s namítaným neposkytnutím přiměřeného poučení. Protokol o ústním jednání dne 7. 12. 2015, č. j. 259511/15/4223-21792-403042 (na který stěžovatelka poukazuje a uvádí, že je obecný), obsahuje konkrétní výtky správce daně. Konkrétně správce daně uvedl, že „*nebyly předloženy žádné konkrétní podklady prokazující věcnou a časovou souvislost fakturovaných nákladů s kontrolovaným zdaňovacím obdobím roku 2012, skutečný rozsah a obsah fakturovaných služeb, a že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu*“ (str. 6 protokolu). Dále správce daně konstatuje, že stěžovatelka nepředložila ani konkrétní podklady, na základě kterých byly fakturovány specifikované nákladové položky od spojených zahraničních společností. Zároveň stěžovatelka neprokázala dle správce daně právní titul pro vyslání pracovníků těchto zahraničních společností ke stěžovateli a související okolnosti (str. 7 protokolu). Na to zástupce stěžovatelky reagoval tak, že zajistí předložení požadovaných dokladů, aniž by měl jakýchkoliv doplňujících otázek (str. 7 a 8 protokolu). Stejný požadavek na předložení dokumentů, včetně podrobného popisu a odůvodnění, obsahuje již dřívější výzva ze dne 5. 10. 2015, č. j. 202144/15/4223-21792-403042. Nejvyšší správní soud tak souhlasí se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka mohla a měla vyrozumět, k čemu je správcem daně vyzývána. Zároveň postup, kdy po vyžádání si vzorků dokumentace, ve kterých zjistil nesrovnalosti, požaduje správce daně předložení kompletní dokumentace, je v souladu se zákonem. V této souvislosti nelze přehlédnout, že sama stěžovatelka sdělila správci daně, že si je vědoma toho, že správcem daně byla vyzvána k předložení veškerých podkladů k zaúčtovaným fakturám, ale že žádné další důkazy nemá. Dále se dne 1. 3. 2017 zavázala poskytnout správci daně důkazy k prokázání oprávněnosti daňových výdajů, avšak ani tyto následně nepředložila.

[29] Ani s druhou částí této námítky se kasační soud neztotožnil a souhlasí se závěrem krajského soudu, že poskytnutá lhůta k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění byla dostatečná. Správce daně stanovil při seznámení stěžovatelky s výsledkem kontrolního zjištění dne 18. 10. 2017 lhůtu pro vyjádření 15 dní (její konec připadal na 2. 11. 2017). Proti tomu stěžovatelka nikterak nebrojila. Dne 2. 11. 2017 požádala stěžovatelka o prodloužení lhůty k vyjádření z důvodu obsáhlosti a složitosti výsledku kontrolního zjištění. V návaznosti na to správce daně rozhodl o prodloužení lhůty v souladu s § 36 odst. 2 daňového řádu, která tak v souhrnu činila 27 dnů.

[30] Tento postup správce daně je dle Nejvyššího správního soudu v zákonných intencích. Stěžovatelka původně nebrojila proti patnáctidenní lhůtě k vyjádření. Následně, až poslední den lhůty, podala žádost o prodloužení, a to z důvodů, které jí mohly být známy již dříve (obsáhlost a složitost kontrolního zjištění). Prodloužení lhůty pak bylo taktéž dle dikce zákona (§ 36 odst. 2 daňového řádu). Stěžovatelka navíc ani neuvádí, jaký

konkrétní dopad měla dle ní nepřiměřená lhůta do jejích práv. Pouze opakuje, že lhůta byla pro rozsah kontrolního zjištění nepřiměřená, jelikož jde o mezinárodní koncern a nebyla schopná si obstarat „*všechny potřebné podklady*“. Neuvedla však, jaké konkrétní skutečnosti nemohla kvůli tomu uvést či v čem by se výsledek daňové kontroly lišil v případě poskytnutí dostatečné lhůty (obdobně srov. rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019 - 79, odst. [86]). V této souvislosti je také nutné zdůraznit, že z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně přihlédl i k vyjádřením a důkazům předloženým po stanovené lhůtě, takže stěžovatelka ani nemohla být z tohoto důvodu na svých právech krácena.

III.d K nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu

[31] Stěžovatelka namítala, že správce daně nepřihlédl k jejím podáním ze dne 7. 12. 2017 a 8. 12. 2017 (jedná se o totožné podání, jednou zaslané bez příloh datovou schránkou a podruhé poštou i s CD obsahujícím přílohy). Ani tato námitka není důvodná.

[32] Jak je již shora uvedeno a jak uvedl i krajský soud (bod 64. napadeného rozsudku), správce daně (str. 3 až 22 dodatečného platebního výměru) i žalovaný (zejména odst. [58] až [71] rozhodnutí žalovaného) se s jeho argumentací a předloženými důkazy vypořádali, proto nemohlo dojít k zásahu do práv stěžovatelky. Tento závěr krajského soudu ostatně stěžovatelka ani nerozpороvala, pouze zopakovala svoji žalobní argumentaci, se kterou se krajský soud řádně vypořádal.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[34] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. ledna 2022

JUDr. Radan Malík
předseda senátu