



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **HERO Computers s. r. o.**, se sídlem Praha 10, Na Ročkově 587/25, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Prostějov, Palackého 151/10, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 23. 2. 2022, č. j. 52 Af 30/2021 - 67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 3. 2021, č. j. 7665/21/5200-11431-711413, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“), a to (i) dodatečný platební výměr ze dne 2. 12. 2019, č. j. 1801591/19/2809-50523-604349, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 (dále jen „DPPO 2014“) ve výši 190 Kč a současně jí vznikla povinnost uhradit penále ve výši 38 Kč, a (ii) dodatečný platební výměr ze dne 2. 12. 2019, č. j. 1803095/19/2809-50523-604349, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 (dále jen „DPPO 2015“) ve výši 190 Kč a penále ve výši 38 Kč (dále též „dodatečné platební výměry“). Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu,

kteřou Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích nadepsaným rozsudkem zamítl.

[2] Krajský soud předně zrekapituloval, že žalobkyni byly DDPO 2014 a DDPO 2015 (spolu se souvisejícím penále) doměřeny dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 7. 2017, proti kterým žalobkyně nebrojila odvoláním. Dne 5. 6. 2018 podala žalobkyně v obou věcech dodatečná daňová přiznání, která se od původně stanovené daně pouze nepatrně lišila ve výši nezaokrouhleného základu daně; zaokrouhlený základ daně i samotná daňová povinnost byly totožné jako v řádném daňovém přiznání. Na základě správcem vedeného postupu k odstranění pochybností byly následně vydány dodatečné platební výměry uvedené v odst. [1] výše.

[3] Krajský soud konstatoval, že prostřednictvím dodatečného daňového přiznání nelze orgánům finanční správy při nezměněném relevantním skutkovém stavu opakovaně předkládat k posouzení otázku, které již v minulosti, byť pouze implicitně, vyřešily. Daňové řízení lze prostřednictvím dodatečného daňového přiznání znovu „otevřít“ pouze v rozsahu, v jakém to opodstatňují daňovým subjektem nově zjištěné skutečnosti, a to pouze při dodržení dalších zákonem stanovených podmínek, zejména stanovených lhůt, neboť například lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší je lhůtou propadnou. Krajský soud shledal, že postup daňových orgánů byl správný, a objasnil, že se zabývaly všemi novými tvrzeními a důkazy plynoucími z dodatečných daňových přiznání. Nesouhlasil se žalobkyní, že se měly daňové orgány znovu zabývat i otázkou daňové účinnosti nákladů na reklamu, neboť tuto otázku již správce daně posuzoval v odůvodnění dodatečných platebních výměrů ze dne 3. 7. 2017 (dodatečný platební výměr na DPPO 2014, č. j. 1310146/17/2809-50523-604349, a dodatečný platební výměr na DPPO 2015, č. j. 1310741/17/2809-50523-604349; dále též „dodatečné platební výměry z roku 2017“), proti nimž se žalobkyně opravnými prostředky nebránila. Správce daně tehdy vysvětlil, že se nejedná o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále též „ZDP“). Žalobkyně v dodatečných daňových přiznáních daňovým orgánům nepředložila žádné nové skutečnosti, ale pouze tvrdila, že se v případě výdajů na reklamu jednalo o daňově účinné výdaje. Ani v žalobě netvrdila, že by ve vztahu k výdajům na reklamu došlo k relevantní změně rozhodných skutečností, z nichž správce daně vycházel při posuzování výdajů na reklamu v dodatečných platebních výměrech v roce 2017; ve vztahu k těmto výdajům tak nelze ani hovořit o dodatečném daňovém tvrzení. Žalobkyně naopak připustila, že „skutkový stav se změnil“ pouze „vyloučením části výdajů“ (nejednalo se o výdaje na reklamu). Krajský soud konstatoval, že žalobkyně v dodatečných daňových přiznáních uplatnila v tomto směru nepřípustná tvrzení. Ostatně, kdyby podala dodatečné daňové přiznání pouze z důvodu nesouhlasu s poslední známou daní, řízení by bylo zastaveno z důvodu nepřípustnosti takového podání. Kromě toho by bylo takové dodatečné daňové přiznání podáno po uplynutí zákonem stanovené lhůty (o skutečnostech opodstatňujících podání dodatečného daňového přiznání věděla žalobkyně nepochybně již v roce 2017). Dodatečné daňové přiznání podané pouze z důvodu nesouhlasu s poslední známou daní, tedy na daň nižší, by tak bylo podáno po uplynutí zákonem stanovené lhůty (v červnu 2018).

pokračování

[4] Krajský soud tak uzavřel, že žalovaný nepochybil, pokud se nezabýval odvolacími námitkami žalobkyně, které se týkaly nákladů na reklamu, neboť tato otázka nebyla podle § 141 odst. 2 daňového řádu přípustná.

[5] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Své námitky rozdělila do tří okruhů. V prvním, nazvaném „*posuzování shody skutkového stavu*“, stěžovatelka namítá, že již v žalobě tvrdila, že došlo ke změně skutkového stavu. Žalovanému vytykala, že nemůže činit závěry, že nedošlo ke změně skutkového stavu, pokud dodatečné platební výměry z roku 2017 vůbec nepřezkoumával, nehodnotil a skutkovým stavem se nezabýval. Krajský soud dovodil, že žalovaný vůbec nemusel zjišťovat, zda byl skutkový stav v původním řízení a v době podání dodatečných daňových přiznání stejný či změněný; tento závěr považuje stěžovatelka za nesprávný. Neporovná-li žalovaný ani krajský soud skutkový stav, není možné tvrdit, že byl stejný. Krajský soud v podstatě rezignoval na svoji přezkumnou činnost, když zcela nekriticky přebрал stanovisko prvostupňového správce daně a neprovedl komparaci výchozího a současného skutkového stavu. Ostatně z § 92 odst. 2 daňového řádu plyne povinnost dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. K uvedenému poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, sp. zn. 2 Afs 316/2018).

[7] Ve druhém okruhu námitek, nazvaném „*přípustnost posuzování daňové účinnosti reklamy*“, stěžovatelka namítá, že daňový řád neumožňuje správci daně zabývat se po podání dodatečného daňového přiznání pouze určitou částí daňové povinnosti, jak to dovodil krajský soud. Stěžovatelka uvádí, že oproti době vydání původních dodatečných platebních výměrů došlo k vyloučení určitých daňových dokladů z daňové účinných nákladů. Správce daně se bez zákonného zmocnění nemůže zabývat pouze jím zvolenou částí daňové povinnosti (čl. 2 odst. 3 Ústavy). Předmětem daňového řízení je řízení o celé dani za dané zdaňovací období, což plyne z § 134 odst. 2 daňového řádu. Opačný závěr neplyne ani z § 141 odst. 2 daňového řádu, jež vylučuje pouze problematiku procesních pochybení správce daně. Daňový řád nijak nezakazuje správci daně zabývat se na podkladu podaného dodatečného daňového přiznání opětovně i věcmi, které již v minulosti řešil, což stěžovatelka dokládá odkazem na komentář k daňovému řádu (jehož autorem je mj. stěžovatelčin zástupce, pozn. NSS). Stěžovatelka se proto ohrazuje vůči tvrzením krajského soudu, že v dodatečných daňových přiznáních uvedla tvrzení přípustná a „*účelově i tvrzení nepřípustná*“. Jelikož stěžovatelka zjistila, že byly nesprávně zaúčtovány některé daňové doklady, byla povinna dle § 141 odst. 1 daňového řádu podat dodatečná daňová přiznání, a nepostupovala tedy účelově. Daňové orgány pak byly povinny posoudit správnost celé daňové povinnosti, včetně výdajů týkajících se reklamy. Stěžovatelka odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 8. 2020, sp. zn. 3 Af 13/2015, z něž dovozuje, že „*dílčení*“ daně není možné, neboť to zákon neumožňuje. Došlo-li v důsledku podání dodatečných daňových přiznání k „*otevření*“ řízení, byl žalovaný povinen zabývat se celou daňovou povinností, včetně reklamních výdajů.

[8] Krajský soud také dovodil, že pokud by stěžovatelka podala dodatečné daňové přiznání pouze z důvodu nesouhlasu s poslední známou daní, bylo by daňové řízení

zastaveno z důvodu nepřipustnosti takového podání. Tím ovšem podle stěžovatelky odbíhá od skutkového stavu posuzovaného případu a jeho závěr je toliko hypotetický. Totéž platí o krajským soudem zmiňované opožděnosti dodatečných daňových příznání pouze ohledně výdajů na reklamu. Daňové orgány stěžovatelce DPPO doměřily, tudíž dodatečná daňová příznání nebyla opožděná, neboť je nesmyslné, aby v části bylo dodateční daňové příznání včasné a v jiné části opožděné.

[9] Třetím okruhem námitek stěžovatelka brojí proti postupu žalovaného, jenž se dle jejího názoru nevypořádal s její argumentací v daňovém řízení. Krajský soud aproboval postup žalovaného, jenž se nezabýval odvolacími námitkami stěžovatelky, které se týkaly výdajů na reklamu, neboť dovedl, že diskuse o daňové účinnosti nákladů na reklamu není přípustná dle § 141 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka namítá, že tyto odvolací námitky byly přípustné a žalovaný měl povinnost se jimi zabývat. Jelikož tak neučinil, nemohl adekvátně vyhodnotit, zda byla daňová povinnost stanovena ve správné výši. Nevypořádání se s uplatněnými námitkami zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného; pokud krajský soud takové rozhodnutí přezkoumal jeho rozsudek je rovněž nepřezkoumatelný.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a spisový materiál. Má za to, že stěžovatelka podáním dodatečných daňových příznání snaží „*vynulovat*“ pravomocné doměření DPPO 2014 a DPPO 2015, ke kterému došlo vyloučením nákladů za reklamu z daňové účinných nákladů na základě postupu k odstranění pochybností. Na dodatečné platební výměry z roku 2017, proti kterým stěžovatelka nepodala odvolání, je třeba nahlížet jako na zákonné a věcně správné s ohledem na zásadu presumpce správnosti správních aktů. Doměření daně z důvodu neuznání nákladů na reklamu se snaží stěžovatelka napravit až nyní, prostřednictvím dodatečných daňových příznání. Stěžovatelka však v původních řízeních zcela rezignovala na svou účast při dokazování a nijak nereagovala na výzvy správce daně. Ačkoli tvrdí, že došlo ke změně skutkového stavu, a rozporuje tvrzení správce daně, nedoložila na podporu svého tvrzení žádný důkaz. Námitku, že nebyl porovnán původní a nynější skutkový stav, považuje žalovaný za lichou, neboť tvrzení stěžovatelky jsou vytržena z kontextu. Právě skutečnosti, pro které stěžovatelka považuje poslední známou daň za nesprávně stanovenou, mohla namítat v odvolacím řízení proti původním dodatečným platebním výměrům. O těchto skutečnostech se stěžovatelka dozvěděla v červenci roku 2017, dodatečná daňová příznání podala až dne 5. 6. 2018. Žalovaný má za to, že smyslem dodatečných daňových příznání není náprava pochybení správce daně, nýbrž zohlednění existence nových skutečností, které mohou být prokázány novými důkazy. Těmito novými skutečnostmi, které stěžovatelka uplatnila a doložila, se daňové orgány řádně zabývaly. Žalovaný se ztotožnil s krajským soudem, že daňové orgány se nebyly povinny zabývat daňovou účinností reklamy; odvolací námitky v tomto směru tak správně vyhodnotily jako nepřipustné.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti a z důvodů v ní uplatněných (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[13] Nejvyšší správní soud z daňového spisu zjistil, že dne 2. 4. 2015 podala stěžovatelka přiznání k DPPO 2014, ve kterém vyčíslila svoji daňovou povinnost na částku 47 120 Kč. Dne 2. 4. 2016 podala přiznání k DPPO 2015, ve kterém vyčíslila svoji daňovou povinnost na částku 62 510 Kč. Správce daně měl na základě informací z jiných řízení pochybnosti, zda stěžovatelce byly poskytnuty reklamní služby od dodavatelů – konkrétně od dodavatele INTERMOTO STEP, s. r. o. v roce 2014 a od INTERMOTO SPORTS, s. r. o. v roce 2015 a zda výdaje na reklamu od výše uvedených dodavatelů byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Dne 15. 4. 2017 byly stěžovatelce doručeny výzvy k odstranění pochybností, na které však ve stanovené lhůtě nereagovala a neuplatnila žádné námítky ani ke sdělenému výsledku postupu k odstranění pochybností; pochybnosti správce daně ohledně vynaložených nákladů na reklamu tak nebyly odstraněny. Dodatečným platebním výměrem na DPPO 2014 ze dne 3. 7. 2017, č. j. 1310146/17/2809-50523-604349, byla stěžovatelce z moci úřední doměřena daňová povinnost vyšší o částku 602 300 Kč; současně jí vznikla povinnost uhradit penále ve výši 120 460 Kč. Dodatečným platebním výměrem na DPPO 2015 ze dne 3. 7. 2017, č. j. 1310741/17/2809-50523-604349, byla stěžovatelce z moci úřední doměřena daňová povinnost vyšší o částku 612 940 Kč; současně jí vznikla povinnost uhradit penále ve výši 122 588 Kč. Oba uvedené dodatečné platební výměry z roku 2017 byly stěžovatelce doručeny dne 11. 7. 2017 a nebyly napadeny odvoláním.

[14] Dne 5. 6. 2018 podala stěžovatelka dodatečné daňové přiznání k DPPO 2014 (zaevidované pod č. j. 1230577/18), které se od řádného daňového přiznání lišilo pouze na ř. 40, který se následně promítl do nezaokrouhleného základu daně uvedeného na ř. 200, 220 a 250, přičemž tento rozdíl činil 25 Kč. Zaokrouhlený základ daně (ř. 270) byl totožný jako v řádném daňovém přiznání, shodná byla i daňová povinnost 47 120 Kč. Téhož dne, tj. 5. 6. 2018, podala stěžovatelka dodatečné daňové přiznání též k DPPO 2015 (zaevidované pod č. j. 1230981/18), které se od řádného daňového přiznání lišilo pouze na ř. 40, který se následně promítl do nezaokrouhleného základu daně uvedeného na ř. 200, 220 a 250, přičemž tento rozdíl činil 135 Kč. Zaokrouhlený základ daně (ř. 270) byl totožný jako v řádném daňovém přiznání, shodná byla i daňová povinnost 62 510 Kč. Správce daně se následně pokusil získat od stěžovatelky vysvětlení, z jakého důvodu nebyly v dodatečných daňových přiznáních uvedeny údaje o doměřené dani a o poslední známé daňové povinnosti, avšak bezúspěšně. Až dne 5. 8. 2019 učinila stěžovatelka vůči správci daně podání, v němž pouze obecně uvedla, že dodatečnými daňovými přiznáními je napravována *hmotněprávní nesprávnost ve stanovené dani*, uvedla poslední známé daně a důvody změny údajů na ř. 40. Dne 18. 9. 2019 byly stěžovatelce doručeny výzvy k odstranění pochybností; pochybnosti správci daně vznikly ohledně údajů uvedených na ř. 40 (vyšší o 25 Kč, respektive 135 Kč), ř. 250 (nižší o 3 169 975 Kč, respektive o 3 226 940 Kč) a ř. 340 (nižší o 602 300 Kč, respektive o 675 450 Kč). Dne 27. 9. 2019 byly správci daně doručeny doklady toliko ke změně údajů na č. 40 obou dodatečných daňových přiznání. Dne 24. 10. 2019 učinila stěžovatelka další podání, na základě kterého (ve spojení s podanými dodatečnými daňovými přiznáními na DPH za zdaňovací období 8/2014, 11/2014, 12/2014, 11/2015 a 12/2015) byly sníženy daňově účinné výdaje na DPPO 2014 o částku 1 237 Kč a na DPPO 2015 o částku 1 054 Kč. Jiné důkazní prostředky (k tvrzení o nesprávně stanovené poslední známé dani) nebyly předloženy. Dne 5. 11. 2019 byla stěžovatelka seznámena s výsledky postupu k odstranění pochybností. Stěžovatelka na ně reagovala podáními ze dne 11. 11. 2019, v nichž citovala judikaturu Nejvyššího správního

soudu týkající se daňové uznatelnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a uvedla, že reklama byla poskytnuta v deklarovaném rozsahu a byla účinná; navrhla jmenování znalce a pokračování v dokazování. Správce daně neshledal důvod pro pokračování v dokazování a přistoupil k vydání dodatečných platebních výměrů, které byly následně potvrzeny napadeným rozhodnutím.

[15] Meritem v dané věci je skutečnost, že stěžovatelka podala dodatečná daňová přiznání na DPPO za období let 2014 a 2015, ve kterých oproti údajům uvedeným v řádných daňových tvrzeních dodatečně zvýšila neuznatelné výdaje (náklady) o částku 25 Kč, respektive 135 Kč, avšak zároveň v oddíle IV. dodatečného daňového přiznání nevykázala na řádku č. 1 (poslední známá daň) žádnou částku. Tímto způsobem „*vymlouvala*“ předchozí doměření daně na základě postupu k odstranění pochybností v roce 2017 a vykázala daňové povinnosti ve výši před zahájením tohoto postupu.

[16] Nejvyšší správní soud se předně (v souladu s logikou soudního přezkumu) musí zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, kterou stěžovatelka dovozuje z toho, že krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného, jenž se věcně nezabýval odvolacími námitkami týkajícími se uznatelnosti nákladů na reklamu. Pouze přezkoumatelné rozhodnutí je totiž zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[17] Aby bylo možné tuto námitku vypořádat, je nejprve potřebné zjistit, zda byl žalovaný povinen věcně přezkoumat odvolací námitky stěžovatelky týkající se daňové uznatelnosti nákladů na reklamu. Pokud by tomu tak bylo (a žalovaný by tak neučinil), jednalo by se o zásadní pochybení žalovaného, pro které mělo být jeho rozhodnutí krajským soudem zrušeno.

[18] Ze skutkového stavu podrobně popsaného v odst. 2 až 15 odůvodnění napadeného rozsudku (který není důvod na tomto místě podrobně rekapitulovat a lze tak na tuto pasáž odůvodnění odkázat) plyne, že stěžovatelka podala dodatečná daňová přiznání neobsahující všechny zákonné náležitosti, a nebylo zřejmé, zda byly podány na daň vyšší, o čem by svědčila změna na řádku 40, nebo na daň nižší. Neuvedla v nich totiž poslední známou daň a daňovou povinnost vyčíslila tak, jako v řádných daňových přiznáních na DPPO 2014 a DPPO 2015, tj. bez přihlídnutí k pravomocnému doměření daně dodatečnými platebními výměry z roku 2017. Po následném zahájení postupu k odstranění pochybností stěžovatelka v podáních adresovaných správci daně prokázala toliko navýšení řádku 40; ve vztahu k nižší daňové povinnosti kromě obecného konstatování, že je cestou dodatečných daňových přiznání napravována hmotněprávní nesprávnost ve stanovené dani z důvodu chybného vyloučení některých nákladů, nic dalšího neuvedla, ani nedoložila.

[19] Podle § 141 odst. 5 daňového řádu *v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování uvede daňový subjekt rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění; v případě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavců 2 a 4 uvede i důvody pro jeho podání.* Jak plyne také z komentáře k předmětnému ustanovení, „(d)añový subjekt by měl věnovat pozornost zejména podstatným náležitostem

pokračování

dodatečného daňového přiznání či vyúčtování na daň nižší, jakými jsou důvody pro jeho podání. Ty totiž budou rozhodovat o tom, zda podání bude oprávněné, a tudíž se z něj budou moci vyvozovat daňovým subjektem chtěné právní účinky.“ (LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 141 [Dodatečné daňové přiznání a dodatečné vyúčtování]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 595.). Z citovaného komentáře je evidentní, že tímto důvodem nemůže být pouhý nesouhlas daňového subjektu s posledně známou daňovou povinností (respektive, slovy stěžovatelky, *náprava hmotněprávní nesprávnosti*), jak to správně uvedly již daňové orgány. Důvod pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší musí být konkrétně specifikován, respektive také doložen, neboť jím daňový subjekt vymezuje předmět doměřovacího řízení, a tedy i rozsah „přezkumu“ poslední známé daňové povinnosti.

[20] Jelikož stěžovatelka neodstranila pochybnosti správce daně, když nekonkretizovala důvod nesouhlasu s posledně známou daní, správce daně ukončil postup k odstranění pochybností a zaslal jí sdělení k jeho výsledku. V něm akceptoval ty v dodatečných daňových přiznáních tvrzené změny daňové povinnosti, kteře stěžovatelka rovněž doložila a jež se týkaly (pouze) navýšení daňové povinnosti; nereflektoval již ale nijak nepodložené obecné tvrzení o nesprávnosti poslední známé daně. Stěžovatelka až posléze, v reakci na uvedené sdělení, rozvedla svá tvrzení, že nesouhlasí s neuznáním nákladů na reklamu poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně jejich účelnosti a navrhla v tomto směru doplnění dokazování.

[21] Pro danou věc je tedy podstatné, že to byla stěžovatelka, která v dodatečných daňových přiznáních ani v průběhu postupu k odstranění pochybností nespecifikovala důvod, proč podává dodatečná přiznání na daň nižší, což bylo její zákonnou povinností ve smyslu § 141 odst. 5 daňového řádu, a neumožnila ani správci daně provést úkony, jejichž cestou mohly být jeho pochybnosti odstraněny. Daňové řízení tak vzhledem k uvedenému nebylo „otevřeno“ ve stěžovatelkou zamýšleném rozsahu, a proto již správce daně na sdělení stěžovatelky žádným způsobem nereagoval a přistoupil k vydání dodatečných platebních výměrů na základě výsledku provedeného postupu k odstranění pochybností; takový postup je v souladu s § 90 odst. 3 daňového řádu, podle kterého *pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.*

[22] Stěžovatelka uplatnila argumentaci stran uznatelnosti nákladů na reklamu také v odvolání, žalovaný ji ale věcně nevypořádal, neboť ji považoval za nepřípustnou. Jak již bylo výše předestřeno, podle § 141 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 141 odst. 5 daňového řádu bylo na stěžovatelce vymezit mj. důvod podání dodatečných daňových přiznání na daň nižší, ten ale nebyl v průběhu řízení před správcem daně, ani k jeho výzvám, konkretizován, tudíž správce daně postupoval tak, že stěžovatelce doměřil daň jen na základě jejích tvrzení a předložených dokladů. Snaha stěžovatelky o konkretizování důvodu pro podání dodatečných daňových přiznání na daň nižší až po ukončení postupu k odstranění pochybností různými odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se uznatelnosti nákladů na reklamu, v nichž nicméně netvrdila žádné konkrétní skutečnosti, kterými by byla schopna popřít předchozí doměření daně, na tom nemůže ničeho změnit. Stěžovatelka tedy svojí vlastní pasivitou a nedodržováním zásady spolupráce se správcem

daně (§ 6 odst. 2 daňového řádu) způsobila stav, kdy předmětem doměření daně byly pouze ty skutečnosti, které byly řádně tvrzeny a doloženy důkazními prostředky.

[23] Jelikož (po právu) nebyly náklady na reklamu posuzovány správcem daně v prvním stupni a nebyly předmětem doměřovacího řízení, nebylo povinností žalovaného se jimi v napadeném rozhodnutí meritorně zabývat. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná svoji konstantní judikaturu, dle které zásada dvojinstančnosti daňového řízení nese určitá omezení i daňovému subjektu. Na půdorysu daňového řízení konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS), že *„[z]ákladem nalézání skutkového stavu [...] je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil [...] Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení.“* Jelikož odvolací řízení slouží primárně k odstraňování právních a skutkových vad řízení prvostupňového, nebylo na žalovaném, aby až v průběhu odvolacího řízení rozšiřoval předmět prvostupňového řízení a nově se zabýval skutečnostmi, které stěžovatelka mohla uplatnit již v řízení před správcem daně. Pokud tak neučinila, jde tato skutečnost nyní k její tíži. Otázku, proč se věcně nezabýval náklady na reklamu, žalovaný v napadeném rozhodnutí objasnil, když mj. akceptoval závěr správce daně, že pouhý nesouhlas (slovy žalovaného „*ignorace*“) s posledně známou daní nepředstavuje důvod, pro který je možné podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší (viz s. 7–8 jeho rozhodnutí); proto uvedená skutečnost nezakládá nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí.

[24] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je dána zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (byť i jen implicitně) reagovat (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Naopak, pokud se správní orgán podstatou námitky řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky, o nepřezkoumatelnost rozhodnutí se nejedná. Správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví ucelený právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. jeho nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08) a plyne i z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudky ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Ačkoli závěr žalovaného o nepřípustnosti předmětných námitek plyne zčásti z jiných, než výše popsaných východisek (neuplatnění opravných prostředků proti dodatečným platebním výměrům z roku 2017, opožděnost dodatečných daňových přiznání na nižší daň, tj. ve vztahu k nákladům na reklamu), nemění to ničeho na skutečnosti, že je žalovaný nebyl povinen věcně posuzovat, a tudíž jeho rozhodnutí v testu přezkoumatelnosti obstojí. Ostatně, subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozhodnutí nelze zaměňovat za jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 2 Afs 65/2007 - 169).

[25] Lze tedy uzavřít, že premisa, na které stěžovatelka vystavěla své tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku (nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného)

pokračování

je vyvrácena; současně Nejvyšší správní soud konstatuje, že z jeho odůvodnění je zřejmé, co vedlo krajský soud k zamítnutí žaloby, jakými úvahami se řídil a proč nepovažoval argumentaci stěžovatelky za důvodnou. Rozsudek krajského soudu je proto přezkoumatelný.

[26] Pokud jde o další námitky stěžovatelky, jimiž dovozuje přípustnost argumentace ohledně daňové uznatelnosti nákladů na reklamu (posuzování shody skutkového stavu, přípustnost posuzování daňové účinnosti reklamy), postrádají ve světle výše uvedených závěrů smyslu a nemohou změnit závěr o zákonnosti postupu daňových orgánů, potažmo krajského soudu.

[27] Jak již bylo uvedeno, stěžovatelka svojí procesní pasivitou a nerespektováním výzev správce daně neodstranila vady podaných dodatečných daňových přiznání, pročež tato nebyla posuzována jako přiznání na daň nižší ve vztahu k nákladům na reklamu; pozdější argumentace stěžovatelky již tento formální nedostatek dodatečných daňových přiznání nebyla s to napravit. S krajským soudem a žalovaným lze zároveň souhlasit, že ve vztahu k výdajům na reklamu stěžovatelka ani netvrdila, že by došlo ke konkrétní relevantní změně rozhodných skutečností, z nichž správce daně vycházel při posuzování výdajů na reklamu v roce 2017, tj. nepředestřela relevantní důvod pro podání dodatečných daňových přiznání v tomto rozsahu. Sama totiž připustila, že se skutkový stav změnil pouze vyloučením části výdajů, které se výdajů na reklamu vůbec netýkaly. Za těchto okolností nebyl dán důvod, aby daňové orgány posuzovaly shodu skutkového stavu ve vztahu k výdajům na reklamu, neboť žádná relevantní změna skutkového stavu tvrzena (natož doložena) nebyla. To je také podstatný rozdíl oproti stěžovatelkou zmiňovanému rozsudku tohoto soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 2 Afs 316/2018 - 35, ve kterém tamní stěžovatelka předestřela řádný důvod pro podání dodatečného daňového přiznání, spočívající v tom, že v jiném řízení byla odlišně posouzena předběžná otázka rozhodná pro stanovení daně.

[28] Tvrdí-li stěžovatelka, že jakýmkoli „otevřením“ daně prostřednictvím dodatečného daňového přiznání dochází k tomu, že se jí musí daňové orgány zabývat opětovně v celé šíři, Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí. Lze aprobovat argument žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti, že opačný postup daňových orgánů umožňuje § 134 odst. 2 daňového řádu, dle kterého *se pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení [...] daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.* Daňové orgány se v projednávané věci zabývaly daní v rozsahu skutečností vymezených podanými dodatečnými platebními výměry (tj. řádně uplatněnými a doloženými tvrzeními stěžovatelky), neboť ve zbytku nebyly dány žádné pochybnosti o její správnosti i s ohledem na to, že daň byla stěžovatelce pravomocně stanovena dodatečnými platebními výměry z roku 2017. V projednávané věci nedošlo ve vztahu k těmto dodatečným platebním výměrům k uplatnění řádných ani mimořádných opravných prostředků. Stěžovatelka měla možnost rozhodnutí správce daně o doměření daně napadnout opravnými prostředky a domáhat se jejich změny či zrušení; pokud tak neučinila, rozhodnutí o doměření daně z roku 2017 zůstala v právní moci, se všemi důsledky z toho plynoucími. Právní řád je totiž založen na *zásadě presumpce správnosti aktů* vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy jej příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí za nezákonný a zruší jej (srov. Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 7. vydání, Praha, C. H. Beck 2009, s. 225, či rozsudky tohoto

soudu ze dne 22. 5. 2008, č. j. 6 As 45/2005 - 188, a ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 - 70).

[29] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[30] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 13. června 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu