



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Michala Bobka, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Food & Friends s.r.o.**, se sídlem Nad Okrouhlíkem 2351/8, Praha 8, zast. JUDr. Annou Bordoni, advokátkou se sídlem Václavské nám. 807/64, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2023, č. j. 5245/23/5200-11432-709409, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2023, č. j. 17 Af 7/2023-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu („*správce daně*“) doměřil na základě poznatků z daňového řízení společnosti Food & Friends s. r. o. („*žalobkyně*“) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 a 2016 v celkové výši 1 355 916 Kč včetně penále. Žalobkyně byla v těchto letech v obchodním vztahu se společností Agentura HERA, s. r. o. („*Agentura HERA*“). Ve stejném období byly společnosti zároveň i spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („*ZDP*“). Žalobkyně uspokojivě nevysvětlila rozdíl mezi cenou reklamní služby jí poskytnuté Agenturou HERA a referenční cenou zjištěnou správcem daně. Odvolací finanční ředitelství („*žalovaný*“)

zamítlo odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům a potvrdilo rozhodnutí správce daně.

[2] Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného u Městského soudu v Praze, který žalobu zamítl. V první řadě zdůraznil, že žalobkyně v podané žalobě pouze opakuje námitky již uplatněné před daňovými orgány, aniž by jakýmkoli způsobem reagovala na vypořádání těchto námitek v rozhodnutí žalované. Městskému soudu tedy nezbylo než přezkoumat „pouze“ to, zda úvahy daňových orgánů jsou racionální a logicky soudržné. Došel k závěru, že jsou.

[3] Rozdíl mezi cenami sjednanými v dotčených obchodních operacích mezi žalobkyní a Agenturou HERA a správcem daně stanovenou srovnávací cenou činil pro rok 2015 částku cca 1 906 000 Kč a pro rok 2016 částku cca 4 041 000 Kč. Správce daně unesl své důkazní břemeno a prokázal, že dotčené obchodní operace neodpovídají vzhledem k mnohonásobnému navýšení ceny jednotlivých reklamních akcí ekonomickým principům běžných obchodních vztahů předvídaných ustanovením § 27 odst. 7 ZDP. Dále městský soud dospěl mimo jiné k těmto závěrům:

- žalobkyně znaleckým posudkem předloženým v daňovém řízení neprokázala obvyklou cenu plnění odlišnou od té, ke které dospěl správce daně;
- odlišná obvyklá cena nevyplyvá ani z žalobkyní předložených smluv uzavíraných společnostmi Kolektory Praha a. s.; související obecné námitky uplatněné v žalobě nejsou způsobilé zpochybnit posouzení správce daně;
- daňové orgány řádně odůvodnily neprovedení svědeckých výpovědí M. M. a Mgr. S.;
- zahájení daňové kontroly žalobkyně na daň z přidané hodnoty („DPH“) není pro projednávanou věc podstatné; tvrzení žalobkyně o nezákonnosti jejího zahájení není opodstatněné;
- žalobní námitka týkající se rozpornosti zjištění správce daně v různých řízeních rovněž není opodstatněná – „nalézací vyměřovací řízení“ a „nalézací doměřovací řízení“ jsou dvě na sobě nezávislá řízení, která nelze jakkoli zaměňovat nebo směšovat.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadá rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek i žalobou napadené rozhodnutí o odvolání a vrátit věci žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Zaprvé stěžovatelka namítá, že pokud by žalovaný a následně i městský soud hodnotili důkazy řádně, pak by bylo patrné, zda byly vypořádány námitky stěžovatelky k hodnocení důkazů. Městský soud neshledal pochybení na straně žalovaného, když konstatoval, že znalecký posudek předložený stěžovatelkou „je nepoužitelný“. Stěžovatelka však „považuje postup žalovaného v rozporu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu“ [pozn. NSS: zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád]. Žalovaný, a především městský soud, se nevypořádali s námitkami stěžovatelky ve vztahu k výkladu smluv uzavíraných společnostmi Kolektory Praha a. s. V bodě 15 písm. c) žaloby stěžovatelka uvedla konkrétní kritické připomínky k hodnocení podmínek čerpání reklamních služeb na základě těchto

pokračování

smluv, které však nebyly dostatečně vypořádány. Městský soud nedostatečně odůvodnil závěr, že plnění podle smluv společnosti Kolektory Praha a. s. bylo vždy širší než reklamní plnění, které čerpala stěžovatelka. Nebylo proto srovnatelné s reklamními službami poskytovanými Agenturou HERA.

[6] Zadržet stěžovatelka namítá, že „pokud městský soud aproboval zamítnutí jí navrhaných svědeckých výpovědí, pak v rozporu s § 93 odst. 2 daňového řádu znemožnil ověření skutečností rozhodných pro zjištění a stanovení daně“. Provedení svědeckých výpovědí nelze odmítnout pro „pouhou domněnku“ o tom, že nemohou pro osvědčení stavu věci nic přinést.

[7] Zatřetí dospěl městský soud k závěru, že okolnosti zahájení daňové kontroly na DPH nejsou relevantní pro řízení o dani z příjmů. Stěžovatelka namítá, že tento závěr je nesprávný, protože žalovaný v podstatné míře staví skutková zjištění na výsledku daňové kontroly na DPH. Zahájení daňové kontroly na DPH v sídle útvaru Policie ČR bylo nezákonné. Stěžovatelka rovněž namítá, že „řádost zahájení daňové kontroly má vliv na oprávnění doměření penále dle § 87 odst. 4 daňového řádu“.

[8] Začtvrté stěžovatelka zpochybňuje závěry městského soudu ohledně nemožnosti směřovat „nalézací vyměřovací řízení“ a „nalézací doměřovací řízení“. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že „si je vědoma rozdílnosti řízení, ale pro odlišné hodnocení důkazů by musely obě řízení mít odlišný důkazní základ, což samozřejmě nemají.“ Správce daně „neposuzuje důkazy jednotlivě ani v souhrnu a posuzuje je vždy jen jednostranně v neprospěch daňového subjektu“.

[9] Závěrem stěžovatelka namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť městský soud se podrobně nevypořádal s konkrétními námitkami uvedenými v žalobě. Jeho obecná vyjádření nejsou opřena o konkrétní důkazy v daňovém spisu.

[10] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který ji navrhuje zamítnout. K první kasační námitce uvádí, že vždy postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Pouhý nesouhlas stěžovatelky s hodnocením důkazních prostředků nelze považovat za vadu řízení, pokud je jejich hodnocení v mezích zákona. Rozdílnost plnění ze smluv společnosti Kolektory Praha a. s. uznává sama stěžovatelka (bod 15 kasační stížnosti), protože se její „následná snaha o popis zcela marginálních rozdílů v propagaci nemajících vliv na cenu jeví poněkud chabě“. S námitkou vznesenou v bodě 15 písm. c) žaloby se městský soud vypořádal v bodě 42 napadeného rozsudku.

[11] K námitce neprovedení navrhaných výslechů svědků žalovaný připomíná, že odůvodněné odmítnutí provedení navržených důkazních prostředků nemá za následek nezákonnost dokazování. Dospěje-li správní orgán k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit sumu poznatků o již zjištěném skutkovém stavu, důkaz neprovede. Své tvrzení žalovaný podpírá odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[12] K námitce nezákonnosti zahájení daňové kontroly na DPH žalovaný odkazuje na své rozhodnutí o odvolání a na bod 49 napadeného rozsudku. Stěžovatelka nevznesla v žalobě

ani v kasační stížnosti žádné skutečnosti, kterými by tvrzení žalovaného jakkoli rozporovala. Stěžovatelka neuvádí žádné bližší výtky či skutečnosti ohledně toho, jak konkrétně jí měla být upřena její procesní práva a jak se postup daňových orgánů měl odrazit na zákonnosti rozhodnutí žalovaného o odvolání.

[13] Ke čtvrté kasační námitce – rozporuplnosti zjištění správce daně v jiných řízeních – žalovaný opět odkazuje na předcházející rozhodnutí, která se s těmito argumenty stěžovatelky opakovaně vypořádala. Připomíná, že se jedná o samostatná řízení podle daňového řádu. V jednom z nich vystupuje stěžovatelka v roli dlužníka Agentury HERA a z titulu poddlužníka hradí svůj dluh vůči Agentuře HERA ve prospěch správce daně (za účelem splnění daňové povinnosti Agentury HERA). V druhém řízení daňové orgány prověřují správnost tvrzené daňové povinnosti stěžovatelky za konkrétní zdaňovací období.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou, zastoupenou advokátem, a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“)].

[15] Kasační stížnost **není** důvodná.

[16] NSS nemůže než uvést své právní posouzení již mnohokrát opakovaným východiskem přezkumu rozhodnutí správních soudů na základě kasační stížnosti. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah a zejména rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí, kterého se stěžovateli dostane (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 08. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, a judikatura na něj navazující). Klíčová je zejména kvalita kasačních námitek a předložené argumentace stěžovatele. Rovněž je nezbytné připomenout, že úkolem NSS je v návaznosti na uplatněný mimořádný opravný prostředek přezkoumat (zásadně jen) rozhodnutí správního soudu. Jak již NSS judikoval dříve: „[u]vedení konkrétních stížných námitek (...) nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.“ (viz rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58, obdobně též srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 - 38, bod 12, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, bod 140 a judikaturu tam citovanou). V souladu se zákonem tedy v této věci NSS rozhodoval jen o námitkách, které se přímo týkaly rozhodnutí městského soudu. Kasačními námitkami se přitom zabýval v takové míře obecnosti, v jaké je stěžovatelka vznesla v kasační stížnosti.

[17] Nejprve NSS rozhodoval o kasačních námitkách týkajících se hodnocení důkazů a prokázání obvyklé ceny reklamních plnění poskytnutých stěžovatelce Agenturou HERA.

pokračování

Stanovením obvyklé ceny se městský soud zabýval zejména v bodech 37 až 40 napadeného rozsudku. Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňuje závěr týkající se jí předloženého znaleckého posudku a závěr týkající se smluv společnosti Kolektory Praha a. s.

[18] Jelikož k otázce předloženého znaleckého posudku se stěžovatelka v kasační stížnosti omezila toliko na nesouhlas se závěrem městského soudu, zkoumal NSS pouze to, zda úvahy městského soudu tvoří racionální a logicky provázanou argumentaci reagující na vznesené žalobní námitky. Přitom bral v potaz, že není povinností správních soudů reagovat na každou dílčí námitku účastníka řízení, ale vypořádat se s obsahem a smyslem jeho argumentace (srov. např. rozsudky NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19, nebo ze dne 23. 4. 2020, č. j. 8 As 142/2019 - 39).

[19] Úvahy městského soudu na sebe logicky navazují. V místech, kde mu stěžovatelka nepředložila právní argumenty, městský soud náležitě přezkoumal napadené rozhodnutí na základě dostupné spisové dokumentace. Stěžovatelkou namítaný žalobní bod 15 písm. c) městský soud vypořádal v bodě 42 napadeného rozsudku, kde také odůvodnil svůj závěr o rozdílu plnění ze smluv společnosti Kolektory Praha a. s. od reklamních plnění poskytovaných stěžovatelce Agenturou HERA. První kasační námitka proto není důvodná.

[20] Dále se NSS zabýval namítanou vadou spočívající v neprovedení svědeckých výpovědí v řízení před daňovými orgány. Městský soud se jim věnoval v bodech 45 až 47 napadeného rozsudku. Zde NSS připomíná, že daňové orgány nejsou povinny automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Jak NSS uvedl mimo jiné i v žalovaném vzpomínaném rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 306/2016 - 85, bod 15: *„Dospěje-li [pozn. NSS: správce daně] k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2009, čj. 2 Afs 124/2008 - 127, ze dne 7. 8. 2015, čj. 5 Afs 180/2014 - 21, a ze dne 27. 7. 2016, čj. 2 Afs 35/2016 - 43).“* Není pravdou, že by neprovedením navrhovaných výpovědí daňové orgány upřely stěžovatelce možnost reagovat na správcem daně tvrzený důkazní stav, jak namítá stěžovatelka. Nic jí nebránilo navrhopat provedení dalších důkazů, které by přinesly nová skutková zjištění a relevantním způsobem podepřely její tvrzení. Úvaha, kterou stěžovatelka nazývá „domněnkou“ o tom, že navrhované výpovědi jsou nadbytečné, je předběžné vyhodnocení relevance navrhovaného důkazu, které daňové orgány provádějí, aby mohly efektivně plnit své úkoly v daňovém řízení. Tato kasační námitka rovněž není důvodná.

[21] Dále se NSS věnoval třetí kasační námitce. Stěžovatelka tvrdí, že okolnosti zahájení daňové kontroly na DPH jsou relevantní pro řízení o dani z příjmů, protože žalovaný v podstatné míře staví skutková zjištění na výsledku daňové kontroly na DPH. Stejnou námitkou se již zabýval žalovaný v rozhodnutí o odvolání (body 152 až 160 rozhodnutí) a následně městský soud v bodě 49 napadeného rozhodnutí. Pochybení městského soudu spatřuje stěžovatelka v tom, že dospěl k opačnému závěru než ona. Svůj závěr však opět nepodpírá náležitou argumentací, která by polemizovala s právním posouzením městského soudu.

[22] Stěžovatelka namítá, že zahájením daňové kontroly na DPH na služebně Národní centrály proti organizovanému zločinu nebylo možné dostát ochraně jejích procesních práv. Jako příklad uvádí § 86 odst. 1 písm. a) daňového řádu, který ovšem vykládá jako právo daňového subjektu na přítomnost jeho zaměstnanců (nebo dalších osob, které vykonávají jeho činnosti) během jednání daňových orgánů s ním. Smysl vykládaného ustanovení je však na první pohled zcela jistě opačný. Stěžovatelčin výklad by mohl mít za následek například situaci, kdy by daňový subjekt požadoval přítomnost veškerých svých zaměstnanců u jednání s ním, čímž by mohl zcela paralyzovat daňovou kontrolu. Dále stěžovatelka argumentuje § 87 odst. 4 daňového řádu, který ovšem rovněž vykládá v rozporu již s prostým jazykovým výkladem. Ani tato kasační námitka není důvodná.

[23] Nakonec se NSS zabýval čtvrtou kasační námitkou – „rozporuplností“ zjištění správce daně v různých řízeních v souvislosti se stěžovatelčím poddlužnickým postavením. Ani v této kasační námitce stěžovatelka nepolemizuje s argumentací, kterou se s její obsahově stejnými námitkami vypořádaly nejprve žalovaný a posléze i městský soud. NSS v tomto ohledu připomíná, že na jedné straně stojí čistě veřejnoprávní režim – daňová povinnost stěžovatelky, kterou stanovil správce daně v nalézacím doměřovacím řízení a následně potvrdil žalovaný. Daňové orgány dospěly k závěru, že cena reklamních plnění poskytovaných Agenturou HERA stěžovatelce byla neopodstatněně vyšší než cena obvyklá. Takové zvýšení ceny nebylo možné akceptovat v daňových nákladech stěžovatelky. Správce daně proto upravil její základ daně o zjištěný rozdíl. Na druhé straně stojí převážně soukromoprávní režim – právní vztah mezi stěžovatelkou a Agenturou HERA, ze kterého má stěžovatelka povinnost splnit Agentuře HERA (věřiteli) svůj dluh. Jelikož Agentura HERA dluží na dani, nachází se stěžovatelka v pozici jejího poddlužníka. K zajištění splnění daňové povinnosti Agentury HERA uložil správce daně stěžovatelce (v pozici poddlužníka) exekučním příkazem povinnost plnit ze závazkového vztahu s Agenturou HERA přímo správci daně. Nemohl však zasahovat do otázky, jakou částku stěžovatelka Agentuře HERA dluží na základě jejich smluvního vztahu. Přestože centrem obou těchto řízení je smluvní vztah mezi stěžovatelkou a Agenturou HERA, v každém řízení je s ním (oprávněně) zacházeno jinak. Nadto ani v řízení týkajícím se daňové povinnosti stěžovatelky správce daně nezpochybnuje smluvenou částku plnění, nýbrž její oprávněnost z hlediska úpravy daňového základu. Přestože jej stěžovatelka opakovaně zdůrazňuje, žádný rozpor ve zjištěních či činnosti správce daně zde není. I tato kasační námitka je proto nedůvodná.

[24] Pro úplnost NSS uvádí, že se blíže nezabýval obecně namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Stěžovatelka tuto svou námitku toliko jen přednesla závěrem své kasační stížnosti, avšak nepodložila ji žádnými dalšími argumenty. Nejvyšší správní soud pak sám neshledal nic, co by případně nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu mohlo založit.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Na základě výše uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti. Proto ji postupem podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

pokračování

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Žalovaný měl v řízení o kasací stížnosti plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 19. září 2024

Michal Bobek
předseda senátu