



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **FERBO s.r.o.**, se sídlem Tovačovského 490/4, Olomouc, zastoupená Mgr. Zdeňkem Machem, advokátem se sídlem Dr. Skaláka 10, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2017, č. j. 27517/17/5200-11432-807689, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 24. 7. 2019, č. j. 65 Af 53/2017 – 45,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

### **I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení**

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 7. 2016, č. j. 1517501/16/3101-51525-802353, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 361.000 Kč, a dále platebním výměrem ze dne 25. 7. 2016, č. j. 1517616/16/3101-51525-802353, daň za zdaňovací období roku 2011 ve výši 524.400 Kč. V obou platebních výměrech uložil i penále.

[2] Žalobkyně dle zjištění správce daně uplatnila v daňově uznatelných (uplatnitelných) nákladech ve zdaňovacím období roku 2010 fakturaci za pronájem reklamní plochy na soutěžních vozidlech na závodech rallye od dodavatele DG Advices s. r. o. (dále jen „DG Advices“) ve výši 1.970.000 Kč a ve zdaňovacím období roku 2011 fakturaci za pronájem reklamní plochy na soutěžních vozidlech na závodech rallye od dodavatele DG Advices ve výši 300.000 Kč a od dodavatele DG Advantage s. r. o. (dále jen „DG Advantage“) ve výši 3.000.000 Kč, a dále

od téhož dodavatele fakturaci ve výši 300.000 Kč za poskytnuté reklamní služby. Ve zprávě o daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že ceny reklamy sjednané mezi žalobkyní a jejími dodavateli DG Advices a DG Advantage neodpovídají cenám mezi nezávislými osobami (dále také „referenční ceny“), neboť pronájem reklamní plochy byl prováděn v řetězci společností, které představovaly spojené osoby za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Žalobkyně dle správce daně uspokojivě nedoložila část nákladů za uvedené služby, a to ve výši rozdílů mezi cenami sjednanými a referenčními cenami dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tudíž neprokázala, že se jedná v plné výši o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Správce daně proto zvýšil žalobkyni za zdaňovací období 2010 základ daně o částku 1.900.000 Kč a za zdaňovací období 2011 o částku 2.760.000 Kč.

[3] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu s 12 žalobními body [nezákonnost zahájení daňové kontroly; neprovedení navržených výslechů svědků; neprovedení výslechu jednatele společnosti DG Advices a špatné vyhodnocení nekontaktnosti této společnosti; nevydání rozhodnutí o odmítnutí provedení výslechů; neseznámení se skutkovými zjištěnými učiněnými z neveřejné části spisu; nepoučení o důsledcích nedodržení termínů stanovených k projednání zprávy o daňové kontrole; nevyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly v rozporu s § 261 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád; ceny zjištěné správce daně jako referenční jsou nesrovnatelné a nepřezkoumatelné (jde o srovnávání nesrovnatelného); správce daně hodnotil tytéž důkazy rozdílně v řízení o dani z přidané hodnoty a v řízení o dani z příjmů právnických osob; správce daně nesprávně odmítl zohlednit uplatněné nákladové položky jako změnu kontrolního zjištění; žalobkyně nebyla součástí žádného řetězce (cena byla nezávisle na ní navýšená už na začátku řetězce); úvahy správce daně o dopadech reklamy na ekonomickou činnost žalobkyně jsou scestné; správce daně neunesl důkazní břemeno].

[5] Krajský soud úvodem svého zamítavého rozsudku uvedl, že většina žalobních bodů je pouhým opakováním odvolacích námitek. V jejich vypořádání proto odkazoval i na vypořádání odvolacích námitek žalovaným.

[6] Daňová kontrola byla zákonná, neboť lze provést i preventivní daňovou kontrolu (srov. stanovisko pléna Ústavního soudu Pl. ÚS-st 33/11, č. 368/2011 Sb.).

[7] Správce daně žalobkyni sdělil důvody, pro které neprovedl výslech svědků (statutárních orgánů obchodních společností A.T. Motosport s.r.o., SELECT MEDIA s.r.o. a MK MOTOSPORT s.r.o.). Svědci totiž nebyli schopni poskytnout relevantní informace o referenční ceně (podnikali na zahraničním trhu, cena za závody nebyla seznatelná či reklama byla poskytována odlišnou formou). Správce daně popsál, jaká zjištění učinil stran cen reklamy u dalších subdodavatelů společností DG Advices a DG Advantage, jakož i to, z jakého důvodu nebylo možné u některých z nich žádné zjištění učinit. Svá zjištění správce daně učinil z přímých důkazů, kterými byly podklady (smlouvy a faktury) dodané daňovými subjekty, tudíž není zřejmé, jaké (od těchto zjištění odlišné) informace by mohl správce daně zjistit výslechem navrhovaných svědků, či jiných případných svědků. Výsledky svědků proto byly zcela oprávněně vyhodnoceny jako nadbytečný důkaz.

[8] Výslech jednatele DG Advices (ing. Linhart) správce daně vyhodnotil jako nadbytečný, neboť jednatel formou písemných odpovědí na otázky dožádaného správce daně potvrdil, že cena reklamy byla sjednána ve výši uvedené na fakturách. Závěr o tom, že se nejednalo o referenční cenu, činil správce daně logicky na základě zjištění o cenách na relevantním trhu,

kteří s cenami sjednanými mezi žalobkyní a jejími dodavateli, jichž byl Ing. Linhart jednatelem, porovnal. Závěr správce daně o nekontaktnosti společnosti DG Advices nebyl opřen toliko o doručení zásilky uložením, nýbrž o zjištění virtuálního sídla společnosti, neplnění si daňových povinností a nereagování na výzvu dožádaného správce daně.

[9] Správce daně nestíhá povinnost rozhodnout o odmítnutí provedení výsledků svědků samostatným procesním rozhodnutím. Důvody, pro které navrhované výsledky svědků neučinil, žalovaný ve svém rozhodnutí přezkoumatelně a dostatečně ve výsledku kontrolního zjištění, zprávě o daňové kontrole i rozhodnutí o odvolání, uvedl.

[10] Žalobkyně byla se skutkovými zjištěními z neveřejné části spisu seznámena v protokolu ze dne 2. 6. 2016, jakož i ve zprávě o daňové kontrole. Mohla se tak k nim vyjádřit a zpochybňovat je.

[11] K okolnostem ukončování daňové kontroly odkázal soud na vypořádání v rozhodnutí žalovaného, neboť žalobní body zcela kopírovaly odvolací námitky a nereagovaly na argumenty žalovaného v rozhodnutí o odvolání.

[12] Žalovaný vyvrátil námitku o srovnávání nesrovnatelných referenčních cen. Ceny byly navíc stanoveny ve prospěch žalobkyně pro všechny obchodní případy dle smlouvy o pronájmu reklamní plochy na vozidla vyšší skupiny WRC a dle nejvyšší zjištěné ceny pronájmu reklamní plochy.

[13] Žalovaný řádně objasnil, proč nelze přihlídnout k závěrům stran daňových podvodů u daně z přidané hodnoty v řízení o dani z příjmů právnických osob.

[14] Žalobkyně uplatnila nákladové položky z reklamace snižující základ daně dle § 88 odst. 3 daňového řádu až po vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Nedoložila přitom existenci jakýchkoli jednání o tomto reklamačním případě po datu zahájení daňové kontroly. Soud toto jednání, stejně jako správci daně, označil za účelové.

[15] Obchodní vztah žalobkyně se společnostmi DG Advices a DG Advantage probíhal za neobvyklých podmínek, při nichž si žalobkyně nepočínala tak, aby si v souladu s logikou podnikatelského prostředí zajistila podmínky výhodné jí deklarovanému účelu, jímž měla být vlastní propagace. Tvrzení žalobkyně, že toliko přistoupila na běžné obchodní ceny reklamních agentur, nemá oporu v dokazování, neboť „běžnost“ těchto cen příslušné reklamy, resp. reklamních služeb, nebyla v řízení prokázána. Správce daně přinesl jednoznačné důkazy svědčící o zjevném nadhodnocení referenčních cen, které přehledně zpracoval, přičemž žalobkyně jeho závěry nevyvrátila.

[16] Označení úvah správce daně o dopadech reklamy na ekonomickou situaci žalobkyně za scestné je toliko polemikou se závěry správce daně, nikoliv žalovaného. Prostá generalizace úvah správce daně navíc není schopna jeho závěry zpochybnit.

[17] Na existenci spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP usuzuje správce daně zásadně na základě objektivních (vnějších) okolností posuzovaného případu, zejména s ohledem na sjednanou výši ceny plnění. Důkazní břemeno, tížící nejprve, stran prokázání existence těchto vnějších okolností, správce daně, avšak následně zpět daňový subjekt, a to stran prokázání racionálních důvodů nákupu předmětných reklamních služeb za ceny násobně převyšující ceny v běžných obchodních vztazích, posoudili správce daně a žalovaný v souladu s judikaturními závěry.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[18] Žalobkyně (stěžovatelka) se s názorem krajského soudu neztotožnila a podala kasační stížnost.

[19] Předně uvádí, že pokud o to daňový subjekt požádá, musí správce daně svědka vyslechnout. Nevyhovět návrhu daňového subjektu lze je tehdy, je-li jeho jedinou snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Důkazní návrh navíc nelze odmítnout jen proto, že je v rozporu s jiným, dříve získaným důkazem. Provedením výsledků svědků mohly být zjištěny skutečnosti, které správce daně nepředvídal (nebyly součástí jeho právního posouzení) a nemohly tak být součástí otázek u dožádaného správce daně. Správce daně porušil právo na spravedlivý proces a stěžovatelku dostal do důkazní nouze.

[20] Žádná svědecká výpověď nemůže být posouzená jako nadbytečná, zejména jde-li o svědeckou výpověď jednatele společnosti, se kterou stěžovatelka měla právní vztah. Správce daně nemůže dopředu vyhodnotit, co svědecká výpověď přinese. Závěry o nekontaktnosti společnosti DG Advices jsou scestné. To, že má společnost virtuální sídlo, neplní si daňové povinnosti a nereaguje na výzvy správce daně, nic nemění na skutečnosti, že má jednatele, který je jednatelem i v jiné společnosti a může být předveden.

[21] Neprovede-li soud svědecké výsledky, musí uvést, z jakých důvodů navržené důkazy neprovedl (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 7. 2017, sp. zn. 22 Cdo 1479/2017). Obdobně to musí platit i pro řízení správní. Odmítnutí provedení svědeckých výsledků není možno za stavu, jak jej vykládá správce daně a potvrzuje krajský soud, řešit v průběhu daňového řízení až řádným opravným prostředkem.

[22] Do seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění nemůže daňový subjekt předkládat dodatečné uplatnění nákladových položek, jelikož neví, zda se nedotýkají oblasti kontrolované správcem daně a mohly by být odmítnuty pro nepřipustnost. Dle § 88 odst. 3 daňového řádu se daňový subjekt může vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Stěžovatelka výše uvedené také učinila. Jelikož kontrolní zjištění neobsahovalo nic z oblasti nároků z reklamace, mohla však uplatnitelné náklady předložit, aniž by tím porušila zásady zahájené daňové kontroly. Dle § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu mají daňové subjekty právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, až do podepsání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelka navíc poukazuje na skutečnost, že daňový řád nestanoví, že může být zasláno jen jedno vyjádření ke kontrolním zjištěním.

[23] Stěžovatelka navrhla rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[24] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu.

[25] K žalobnímu bodu o neprovedení výsledků svědků uvádí, že správce daně formou dožádání zajistil podklady (smlouvy a faktury) od obchodních společností A.T. Motosport s.r.o., SELECT MEDIA s.r.o. a MK MOTOSPORT s.r.o. Není tak zřejmé, jaké další informace by mohl výslech statutárních orgánů přinést. Správce daně dále neměl pochybnosti, že služby byly od společností DG Advice a DG Advantage dodány v ceně a rozsahu dle předložených daňových dokladů, ale o referenční ceně. Výslech jednatele DG Advices ing. Linharta tak nemohl přinést žádná relevantní zjištění k otázce referenční ceny.

[26] Správce daně nemá povinnost vydávat samostatné procesní rozhodnutí, ve kterém zdůvodní, proč neprovedl konkrétní důkazní prostředky. Stěžovatelka byla v rámci zprávy o daňové kontrole seznámena s právním posouzením navržených důkazních prostředků. V kasační stížnosti ani nespécifikuje, v čem by měl spočívat zásah do jejích práv.

[27] Závěrem žalovaný uvádí, že podání, ve kterém stěžovatelka žádala o zohlednění nákladových položek, je součástí obstrukční procesní strategie. K tomu žalovaný odkazuje na body [96] až [101] svého rozhodnutí. Stěžovatelka podání učinila ve fázi, kdy již uplynula lhůta pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Projednání zprávy o daňové kontrole je konečnou fází daňové kontroly, v rámci které nelze navrhopat doplnění výsledků kontrolního zjištění či navrhopat další důkazy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 – 31, č. 3720/2018 Sb. NSS). Daný závěr neplatí izolovaně jen pro samotné ústní jednání, v rámci něhož je projednávána zpráva o daňové kontrole, ale obecně pro fázi daňové kontroly, kdy již správce daně činí úkony za účelem projednání zprávy o daňové kontrole (kterému se daňový subjekt zjevně vyhýbá).

[28] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[29] Soud nejprve přistoupil k posouzení, zda v daném případě došlo ke splnění podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podala včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody a v řízení před soudem je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[30] Kasační stížnost není důvodná.

[31] Správce daně v projednávané věci dospěl k závěru, že stěžovatelka je osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Účelem citovaného ustanovení je podle ustálené judikatury zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 – 65).

[32] Ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: 1) Šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů? 2) Prokázal správce daně, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?

[33] Dle rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30 „[o]sobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale veškeré osoby, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku ke snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely [...]. Právě ta si v konečném kroku snižovala základ daně částkami za služby, které mnohonásobně převyšují částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (mezi jinak nespojenými osobami).“ Následně soud v rozsudku dodal, že „[p]ředně je nutno konstatovat, že díky ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatelka)

*jen a pouze' na osoby, které skutečně a bezprostředně [...] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo „převážně“. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj.“* Takovou osobou je pak i stěžovatelka. Ve zkoumaném řetězci došlo k umělému navyšování ceny reklamy s tím, že jeho jednotlivé články jsou nekontaktní, byl na ně prohlášen úpadek atd.

[34] Odpověď na první z položených otázek ani nebyla předmětem sporu v řízení o kasační stížnosti. Stěžovatelka však nepřímo poukazuje na nenaplnění druhé podmínky pro použití § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. Odmítnutím provedení svědeckých výslechů se totiž dostala do důkazní nouze ohledně prokázání referenční ceny. S tím se však Nejvyšší správní soud, stejně jako soud krajský, neztotožnil.

[35] Správce daně za účelem zjištění referenční ceny oslovil subjekty poskytující reklamy na rallye vozidlech třídy WRC (World Rallye Car). Z předložených podkladů – smluv a faktur – zjistil, že průměrná cena za reklamu na závodním voze činí maximálně 70.000 Kč (takovou si účtoval pouze jeden subjekt za jeden konkrétní závod); cena se jinak pohybovala v rozpětí od 2.500 do 41.666 Kč (a zahrnovala i doprovodné služby, které stěžovatelka ani neměla sjednány). Správce daně přes výše uvedené za referenční cenu označil nejvyšší zjištěnou (70.000 Kč). Cena účtována a uhrazena stěžovatelkou tak byla 28x vyšší než nejvyšší zjištěná cena za srovnatelné služby poskytnuté jiným daňovým subjektům (a 47x vyšší než druhá nejvyšší zjištěná cena).

[36] V roce 2011 z předložených podkladů správci daně zjistili, že za srovnatelnou reklamu na vozech se cena pohybovala v rozmezí od 6.000 do 30.000 Kč. Cena účtována a uhrazena stěžovatelkou tak byla 10x vyšší než nejvyšší zjištěná cena za srovnatelné služby.

[37] Správce daně oslovil obchodní společnosti, jejichž statutární orgány stěžovatelka navrhovala za účelem prokázání „běžnosti“ (obvyklosti) ceny vyslechnout. Žádná z obchodních společností nebyla dle správců daně (a krajského soudu) subjektem způsobilým prokázat, že žalobkyně pořídila reklamu v posuzovaném období za referenční cenu. Správce daně přitom vycházel z informací poskytnutých mu samotnými obchodními společnostmi. Z nich zjistil, že navržené společnosti nejsou s to relevantní informace o referenční ceně reklamy v daném místě a čase přinést. Společnost A. T. Motorsport s. r. o. realizuje služby na zahraničním trhu a uzavírá rámcové smlouvy, ze kterých není cena na jednotlivých závodech seznatelná. Obchodní společnost SELECT MEDIA s. r. o. poskytuje reklamu formou bannerové prezentace, nikoliv pronájmem plochy na závodních vozech. Konečně společnost MK MOTOSPORT s. r. o. žádné smlouvy o pronájmu reklamních ploch nedoložila a v zaslaných vyjádřeních si protirečí. Správce daně ji pro výše uvedené nepovažoval za důvěryhodnou.

[38] Správce daně tak správně dospěl k závěru o nadbytečnosti provedení navržených důkazních prostředků. Správce daně provedl komplexní průzkum ohledně referenční ceny za srovnatelná plnění. Stěžovatel navíc ani před uzavřením smlouvy o poskytnutí reklamní plochy neprovedl žádný průzkum trhu (resp. jej k výzvě správce daně nedoložil) a neprokázal žádné ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od referenční ceny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81).

[39] Jde-li o výslech jednatele společností DG Advices a DG Advantage, byl jeho výslech s ohledem na učiněná skutková zjištění správce daně bez dalšího nadbytečný (stěžovatelka

nekonkretizovala, jak by výpověď svědka mohla zpochybnit zjištění správce daně). Jednatel těchto společností již v písemném prohlášení, jehož obsah správce daně akceptoval, uvedl, že se stěžovatelkou měl právní vztah a ta objednanou reklamu uhradila.

[40] Stěžovatelka v průběhu řízení nebyla schopna racionálně vysvětlit, proč nakoupila reklamu za cenu násobně převyšující referenční cenu. K navrženým důkazním prostředkům (výslechům svědků) neuvedla, jak konkrétně by mohly přispět ke zpochybnění skutkových zjištění. V kasační stížnosti pouze obecně konstatovala, že „*mohly být zjištěny skutečnosti, které správce daně nepředvídat*“. Navržené důkazní prostředky však reálně nemohly zpochybnit zjištěné skutečnosti o referenční ceně či o uskutečnění obchodu, resp. existenci právního vztahu mezi stěžovatelkou a DG Advices a DG Advantage (to zpochybněno nebylo). Otázku kontaktosti DG Advices a DG Advantage, s ohledem na poskytnuté písemné vyjádření jejich jednatele, soud nepovažuje pro věc za podstatnou.

[41] Krajský soud proto nezatížil své rozhodnutí vadou, která by měla vliv na jeho zákonnost, pokud se s názorem žalovaného o nadbytečnosti provedení výslechu svědků ztotožnil.

[42] Správci daně, ani soud, nemusí vyhotovovat samostatné procesní rozhodnutí (jak o něm hovoří stěžovatelka v žalobě), odmítají-li provést navržené důkazní prostředky. Tato povinnost ze zákona neplyne. Odmítnutí provedení svědeckých výslechů správce daně řádně odůvodnil již ve zprávě o daňové kontrole a stěžovatelka tak měla dostatek možností navrhnout nové důkazní prostředky či uvést, proč jsou odmítnuté navržené důkazní prostředky pro věc relevantní, resp. proč neměly být odmítnuty. Stěžovatelka však ustála na obecných nesprávných tvrzeních o nemožnosti odmítnat navržené důkazní prostředky. I na tomto místě se tak Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem rozsudku krajského soudu.

[43] V poslední kasační námitce stěžovatelka poukazuje na nezohlednění nákladových položek správcem daně, ač je podala před podpisem (jeho odepřením) zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelka byla dne 2. 6. 2016 seznámena s výsledkem kontrolního zjištění. K výsledku kontrolního zjištění se vyjádřila v písemnosti doručené správci daně dne 20. 6. 2016. Dne 7. 7. 2016 bylo stěžovatelce doručeno vyrozumění o konání jednání ve věci projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole. Dne 11. 7. 2016 došla správci daně písemnost nazvaná: Uplatnění nákladových položek v rámci probíhající kontroly. Spolu s touto písemností, ve které stěžovatelka hovoří o zahrnutí faktur vystavených společností SPEKTRUM SF do svého účetnictví ve zdaňovacím období roku 2010, správci daně zaslala množství dokumentů datovaných a vystavených v roce 2010.

[44] Ze spisového materiálu vyplývá, že lhůta pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění byla stanovena do 20. 6. 2016. Stěžovatelka se ve stanovené lhůtě vyjádřila. Správce daně navíc předložené podklady ve zprávě o daňové kontrole vyhodnotil. Na str. 38 daňové kontroly uvedl, že „*[z] předložených dokladů správci daně navíc není zřejmá oprávněnost zahrnutí uvedených položek do daňové uznatelných nákladů*.“ Proti tomuto závěru však stěžovatelka v kasační stížnosti nebrojí (toliko brojila proti označení svého jednání jako účelového a proti závěru o koncentraci řízení). Soud nadto shledává opodstatněným závěr krajského soudu o tom, že cílem předložení podání o uplatnění nákladových položek (důkazního prostředku) bylo zjevně toliko oddálení projednání zprávy o daňové kontrole, o čemž svědčí další okolnosti projednávané věci. Všechny písemnosti doložené stěžovatelkou byly vystaveny roku 2010 (a byly předkládány až po stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole o 6 let později). Stěžovatelka po telefonickém hovoru se správcem daně dne 29. 6. 2016 odmítla z důvodu nevyřízení stížnosti stanovit termín projednání zprávy o daňové kontrole (věděla, že správce daně výsledek kontrolního zjištění ani po vyjádření nezměnil). Správce daně stanovil 3 termíny projednání zprávy o daňové kontrole.

Stěžovatelka se však bez řádné omluvy nedostavila ani v jednom z nich. Její zástupce se toliko písemně omluvil z projednání zprávy až po uplynutí těchto termínů. Důvodem bylo čerpání řádné dovolené, o kterém se však nezmínil (v telefonickém hovoru) či v některé z průběžně podávaných písemností (stížnost dle § 261 daňového řádu a podnět na nečinnost dle § 38 téhož zákona), a ani jej nedoložil. Správce daně tak dle § 88 odst. 5 daňového řádu zaslal stěžovatelce zprávu o daňové kontrole do datové schránky jejího zástupce, neboť se vyhýbala projednání zprávy o daňové kontrole. Doručením došlo k jejímu projednání. Kasační soud proto, stejně jako před ním krajský soud, na toto jednání nahlížel toliko jako na účelové (obstrukční).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že stěžovatelčiny námitky nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému pak náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu je Nejvyšší správní soud nepřiznal.

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

V Brně dne 14. dubna 2020

JUDr. Josef Baxa  
předseda senátu