



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **C.C. leasing s.r.o.**, IČ 24132446
sídlem Slavníkova 2357/9, 169 00 Praha 6 – Břevnov
zastoupeného advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
sídlem Šaldova 34/466, 186 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2017, č.j. 26271/17/5200-11435-711918,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územního pracoviště v Ústí nad Orlicí (dále jen „finanční úřad“) ze dne 22. 5. 2015, č.j. 988537/15/2809-50523-601433 (platební výměr) tak, že vyměřená daň z příjmů

právníků osob za zdaňovací období roku 2013 byla z částky 244.720 Kč snížena na 237.690 Kč. Shora uvedeným platebním výměrem byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění (dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmu“) a podle ust. § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) vyměřena žalobci daň z příjmů právníků osob za zdaňovací období roku 2013 z moci úřední ve výši 244.720 Kč.

2. **Žalobce** podal vcelku obsáhlou žalobu, ve které uvedl následující okruh námitek. V řízení byla porušena zásada dvojího nezávislého posouzení věci, neboť úřední osoby správce daně prvního stupně Bc. A. E., Ing. R. D. a Ing. A. V. jež se na jeho činnosti ve vztahu k žalobci podílely, se přímo podílely na úkonech (výsledích J. Š. a Ing. O. F.) po zahájení odvolacího řízení. Dle rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č.j. 15 Af 8/2014-62 je však vyloučeno, aby v rámci odvolacího řízení prováděla úkony osoba, která byla činná v prvním stupni. V dané věci se jednalo o vadu intenzivní ve smyslu citovaného soudního rozhodnutí, neboť úkony v odvolacím řízení byly prováděny bez vědomí odvolacího orgánu, včetně formulace otázek.
3. Další vady žalobce spatřuje v průběhu řízení před správcem daně a v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Žalobce nebyl vyrozuměn o jednání v rámci místního šetření v provozovně subjektu TeleBusiness s.r.o., nemohl se účastnit úkonu, který se jej přímo týkal. Dotčený subjekt při místním šetření totiž nejen předkládal listiny, nýbrž jeho jednatel M. E. odpovídal na dotazy, šlo tak o zastřený výsledek. Žalovaný se s uvedenou námitkou nevypořádal dostatečně. V dalším okruhu námitek žalobce uvádí, že žalovaný na žalobce důkazní břemeno přenesl nezákonně a nesprávně a poukazuje na to, že u jiných sporných dodávek služeb již žalovaný k výsledku jednání ani k místnímu šetření u dodavatelských společností nepřistoupil. Namítá, že správce daně nakládá se spisovým materiálem nevěrohodně (listiny ve vyhledávací části spisu, chyba v přepisu). Namítá podivné okolnosti podpisu oprávněné osoby Ing. H. K. Namítá, že nebylo odůvodněno neprovedení výsledku pana V. Š.
4. V další části žaloby žalobce sporuje způsob provádění audiovizuálního, resp. zvukového záznamu svědeckých výpovědí. Svědci nebyli o takovém záznamu výsledku uvědomeni předem. Namítá, že záznam mohl být pořízen pouze obrazový nebo zvukový a nikoli obrazový se zvukovou stopou. Jde o nezákonně opatřené důkazy též proto, že svědecké výpovědi Ing. O. F. a J. Š. byly provedeny nezákonně orgánem prvního stupně o své vůli, byť řízení bylo ve fázi odvolací (viz námitka shora). Obdobně správce daně prvního stupně postupoval nezákonně, když opatřoval důkazy od spol. Atom Centrum a.s. Dále žalovaný namítá, že svědecké výpovědi Ing. O. F. a J. Š. byly nesprávně vyhodnoceny, když žalovaný vyhodnotil, že nebyly dostatečně konkrétní a věrohodné. Svědek si může něco nepamatoval, což nelez vyhodnotit tak, že svědek věc neprokázal. Výpovědi svědků byly žalovaným za pomoci osob prvostupňového správce daně vyhodnoceny jednostranně v neprospěch žalobce. Žalobce dále žalovanému vytýká, že část navržených důkazů nebyla zcela provedena, zejména se poukazuje na to, že nebyl učiněn dotaz na spol. Google Ireland Ltd., nebyl proveden výsledek zástupce Seznam.cz, bylo na místě provést výsledek pana M. E. a zástupců dalších subjektů, které jmenuje pod body 78 až 81 žaloby. Konečně žalobce namítá, že pokud bylo v odvolacím řízení prováděno dokazování podpisovým řádem, tak měl mít žalobce možnost s ním seznámit, což mu nebylo umožněno. Závěrečnou žalobní námitku zástupce žalobce, případně jeho pracovník, jenž žalobu

koncipoval, věnuje tradičně a opakovaně tvrzené absenci oprávnění k vydání napadeného rozhodnutí a jeho podpisu (soudu je toto známo z úřední činnosti).

5. **Žalovaný** ve vyjádření k žalobě popsal průběh řízení a uvedl, že žalobní námitky odpovídají námitkám odvolacím. Odkázal tak především na obsah žalovaného rozhodnutí a následně vypořádal žalobní námitky. Předložil podpisový řád. Navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
6. **V replice k vyjádření žalovaného žalobce** setrval fakticky na žalobních námitkách. Věnoval se otázce nezbytných úkonů správce daně v odvolacím řízení, upozornění na pořizování záznamu výpovědi, okolnostem místního šetření a neprovedení některých navržených výsledků.
7. **Krajský soud** v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
8. Jak soud shora uvedl, žaloba je koncipována vcelku obsáhle, přičemž žalobce se ve výtkách proti žalovanému rozhodnutí věnuje z převážné části procesním pochybením správce daně či žalovaného. Jedná se tak o námitky k postupu finančních orgánů (provádění výsledků, místních šetření, postupy a úkony jednotlivých osob správce daně, pořizování záznamů z úkonů, vady odvolacího řízení) a nikoli o námitky či argumentaci k jednotlivým nákladům (výdajům), které patrně v rozporu s přesvědčením žalobce, žalovaný i finanční úřad posoudily jako daňově neúčinné výdaje. Žalobní námitky jsou tak povětšinou vedeny bez žalobcem přímo sdělené návaznosti na konkrétní výši výdajů, poté daňového základu a tedy i vyměřené daňové povinnosti. Jinými slovy, žalobce v námitkách neuvádí, o kolik by jeho daňová povinnost měla být nižší, resp. jak vysoká by měla být jeho daňová ztráta, kterou původně v daňovém přiznání za období roku 2013 vykázal. Soud proto odpovídajícím způsobem bude námitky žalobce posuzovat a vyhodnocovat, když se zaměří na zhodnocení důvodnosti žalobcových námitek, aniž by nutně bylo třeba vyhodnocovat jednotlivé náklady (výdaje) z pohledu daňové uznatelnosti, jak podrobně činily finanční orgány ve svých rozhodnutích. Žalovaný změnil rozhodnutí finančního úřadu, a to v částce daňové povinnosti pouze v nevýznamné hodnotě 7.030 Kč, soud proto bez újmy na argumentaci nahlíží na obě rozhodnutí tak, že tvoří jeden celek.
9. Zcela na úvod, na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitě - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně

správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13).

10. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry [proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13, dostupný na www.nssoud.cz)], případně [za podmínek tomu přiměřeného kontextu] i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (odstavec 4 odůvodnění), usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 (odstavec 5 odůvodnění), usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 (odstavec 6 odůvodnění), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72, dostupný na www.nssoud.cz atd.] - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
11. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013-33, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...*přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet*

DPH, nepůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“ Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19: „Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

12. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11).
13. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005–130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012–47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
14. Konečně je vhodné ve vztahu k samotnému soudnímu přezkumu uvést i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není Evropským soudem pro lidská (srov. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. [40378/10](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62015J0403) – Fazia Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifičnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti

(expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. [19178/91](#), rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).

15. K samotnému přezkumu námitek vznesených žalobcem.

16. **Porušení zásady dvojího nezávislého posouzení věci.** Žalobce porušení zákona spatřuje v tom, že tři osoby prvostupňového správce daně (E., D. a V.) se účastnily jak jeho úkonů v prvním stupni řízení, tak úkonů (výsledků svědků) poté, co bylo podáno odvolání proti platebnímu výměru. Odkaz na rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem (citováno výše) není zcela přiléhavý, neboť se jednalo o jiný skutkový stav, situaci dle § 115 daňového řádu, zatímco v nyní souzené věci, sám žalobce fakticky zmiňuje, že se jednalo o postup dle § 113 daňového řádu. Soud avšak s pojetím zásady dvojinstančnosti tak, jak ji nastiňuje žalobce, nesouhlasí. K dané otázce se opakovaně vyjadřoval NSS a soud bude pro stručnost citovat.

17. Odkázat lze například na usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS (bod 51): *„Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu I. stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. (...) Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně I. stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po II. stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí.“* Posouzení věci odvolacím orgánem však nezůstává nedotknutelné, neboť jeho rozhodnutí může být napadeno žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s., k čemuž ostatně žalobce v nyní posuzované věci přistoupil. K otázce dvojinstančnosti se rovněž vyjádřil Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/04 ze dne 26. 4. 2005, který rovněž nelze interpretovat směrem, jež naznačuje žalobce.

18. Pro příklad soud uvádí, že naopak porušení zásady dvojinstančnosti bylo konstatováno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, čj. 2 Afs 143/2004-105 se závěrem: *„Pokud pracovník finančního úřadu konzultuje své rozhodnutí v konkrétní věci s pracovníkem finančního ředitelství, který bude rozhodovat o případném odvolání daňového subjektu, jedná se o porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Tím dochází k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které může mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního.“* O takový konkrétní postup se však ve věci žalobce nejednalo, nejednalo se ani o situaci, kdy by žalovaný finančnímu úřadu dal pokyn, jak rozhodnout. Soud proto, zejména s ohledem na závěry NSS uvedené pod bodem 17., námitku žalobce opřenou o provedené výsledky J. Š. a Ing. O. F. a vyžádání listin od spol. Atom Centrum a.s. po podání odvolání za důvodnou nepovažuje. Ostatně ustanovení § 113 odst. 2 daňového řádu takový postup správce daně předvídá a neuvádí jakékoli vyloučení osob. V dané věci se jednalo o vyslechnutí dvou osob a nikoli o přímý vliv dotčených osob správce daně na rozhodnutí ve věci samé. Konečně soud uvádí, že s uvedenými námitkami se žalovaný již vypořádal v bodech [90] až [94] napadeného rozhodnutí. Sdělení týkající se možné jiné formulace

otázek k jednoznačně vymezené okolnosti soud nepovažuje za nosný argument v rámci této námitky a není zřejmé, jak by položení jinak formulovaných otázek mělo vést ke zkrácení práv žalobce.

19. **Zastřené výsledky osob bez účasti žalobce.** Žalobce zde namítá okolnosti průběhu místního šetření u subjektu TeleBusiness s.r.o. v jeho provozovně dne 3. 4. 2015. Faktickým obsahem námitky je to, že správce daně provedl místní šetření bez účasti žalobce jako daňového subjektu a ani jej předem o tom nespravil. Přitom při místním šetření dotčená osoba – jednatel odpovídala na otázky, takže se fakticky jednalo o zastřené výsledky. Při výsledku měl žalobce dle své argumentace právo být přítomen. Navrhuje výsledek M. E. k tomu, že otázky byly kladeny.
20. Soud z protokolu finančního úřadu ze dne 3. 4. 2015 zjistil, že jednání bylo zahájeno v 10.16h v provozovně na adrese Branická 82, Praha 4 za přítomnosti zástupce TeleBusiness s.r.o. JUDr. Jiřího Vaníčka (pozdějšího advokáta žalobce), účetního společnosti a jednatele společnosti pana E. Dotčený subjekt předložil správci daně faktury s přílohami, bylo ofoceno 7 listin vyúčtování k fakturám a jedna faktura. Rovněž bylo domluveno dodatečné zaslání listin správci daně. Na úvod jednání správce daně požádal zástupce dotčeného subjektu o stručný popis činnosti, kterou vykonával pro žalobce v roce 2013. Obsahem odpovědi jednatele bylo sdělení o povaze prováděné činnosti a rovněž to, že jednatel vykonával tyto činnosti osobně. Neeviduje další listiny týkající se spolupráce s žalobcem. S takto převzatých zjištění z protokolu, který přítomné osoby podepsaly, soud nemůže uzavřít, že by se jednalo o výsledek, jak tvrdí žalobce. Stěží si lze představit, že bude provedeno místní šetření, bez toho, aby správce daně a šetřený subjekt mezi sebou jakkoli komunikovali.
21. Soud se ztotožňuje s žalobcem, že mohlo být vhodnější, vzhledem k možnému předcházení nejasností, aby u místního šetření byla umožněna účast daňového subjektu, z toho však nutně nevyplývá, že každé konání místního šetření bez přítomnosti daňového subjektu vede automaticky k nezákonnosti daňového řízení a jeho výsledku, tedy daňového rozhodnutí. Takovou povinnost daňový řád správci daně neukládá. NSS k obdobnému závěru dospěl například v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011-97: *„Pokud je jediným účelem místního šetření (§ 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) převzetí listin a důkazním prostředkem, resp. důkazem, se posléze staly pouze tyto listiny, nikoliv místní šetření samo o sobě, přičemž daňový subjekt takové listiny v dalším řízení nijak nezpochybnil, nemusí vést opomenutí správce daně vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření k nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí ve věci samé.“*
22. Z odpovědi jednatele TeleBusiness s.r.o. je zřejmé, že nesdělil správci daně nic nového a zásadního, co by bylo ve významné odlišnosti od obsahu předložených listin (faktur a příloh), které správce daně zajistil. Sdělení jednatele o tom, že výkony prováděl on sám a ujasnění o jaké činnosti se jednalo jakkoli nepřineslo změnu k posouzení uznatelnosti nákladů žalobce. Především je třeba uvést, že tato osoba nesdělila správci daně jakoukoli novou informaci, neboť to byl sám žalobce, jehož stíhalo důkazní břemeno a jež předložil správci daně smlouvu o spolupráci mezi ním a TeleBusiness s.r.o. ze dne 30. 11. 2012 a uvedl v odpovědi doručené finančnímu úřadu dne 25. 9. 2014 totožné skutečnosti o spolupráci mezi subjekty jako M. E. v rámci místního šetření. Výsledek M. E. proto považuje soud za nadbytečný, ze samotného protokolu lze vyčíst, že byly sdělovány informace ve formě odpovědi na položené dotazy uvozovacího charakteru. Ostatně, již

obdobně se k odvolání vyjádřil žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobce na svých právech zkrácen nebyl.

23. **Nezákonné přenesení důkazního břemene.** Tuto námitku žalobce vznáší v souvislosti s tím, že zatímco bylo prováděno místní šetření u TeleBusiness s.r.o., tak u jiných subjektů prováděno nebylo (ITS Com s.r.o.). Poté žalobce tuto námitku rozebírá pouze obecně, bez konkrétních odkazů na jednotlivé skutečnosti či daňově neuznané výdaje. K tomu v obecné rovině cituje obsáhle judikaturu a literaturu, dovozuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí.
24. Uvedené námitky považuje soud za zcela obecné, což ve značné míře znemožňuje se s nimi jakkoli blíže vypořádat. Ze skutečnosti, že u jednoho subjektu správce daně provedl místní šetření a u druhého nikoli, nelze cokoli dovozovat, již vůbec ne nezákonnost či nepřezkoumatelnost postupu správce daně. Nadto je zřejmé, že oba subjekty poskytovaly žalobci zcela jiné druhy služeb. K otázce přenosu důkazního břemene se žalovaný vyjádřil v bodech [73] až [75] rozhodnutí. V souvislosti s tvrzením žalobce o porušení § 92 odst. 2 daňového řádu se strany správce daně a žalovaného soud považuje nejprve za nutné se zmínit o důkazním břemenu v daňovém řízení.
25. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení § 86 odst. 3 písm. c), § 92 odst. 3 daňového řádu. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
26. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007–84).
27. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené díkce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: *„Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“*

28. V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).
29. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011–92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007–119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009–83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010–124)
30. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproказuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 – 99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008–68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007–119, č. j. 9 Afs 30/2008–86, č. j. 1 Afs 39/2010–124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).
31. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
32. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví

daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010-124).

33. V dané věci bylo nesporné, že správce daně důkazní břemeno unesl. Jak vyplývá ze správního spisu (zejména z žalovaného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole), vznikly správci daně důvodné pochybnosti o nákladech vynaložených žalobcem, a to ve více různých oblastech a souvislostech. Zpráva o daňové kontrole obsahuje podrobný popis a důvody, proč a jak finanční úřad sděloval žalobci opakovanými výzvami své důvodné pochybnosti. Soud námátkou poukazuje na opakované výzvy citované na str. 6, 8, 10, 13 atd. zprávy o daňové kontrole ze dne 15. 5. 2015. Soud se proto neztotožní s žalobcem na tvrzení o nezákonném přenosu důkazního břemene.
34. Argumentace žalobce k nezákonnosti rozhodnutí z důvodu podpisu Ing. H. K. byla již vyvrácena a dostatečně vypořádána žalovaným, soud proto na tuto odkazuje (viz body [83] až [88] napadeného rozhodnutí). Zde je rovněž odkázáno na veřejně dostupné organizační dokumenty finančního úřadu.
35. **Nezákonnost provedených důkazů.** Žalobce namítá, že svědci (J. Š. a Ing. O. F.) nebyli dostatečně předem upozorněni, že bude prováděn záznam jejich výpovědi. Dále uvádí, že zákon umožňuje záznam buď obrazový, nebo zvukový. Nikoli však záznam audiovizuální tak, jak byl správcem daně prováděn.
36. Tuto argumentaci soud odmítá a námitku považuje za velice podivnou až obstrukční – nikam nevedoucí. Tato námitka rovněž byla vznesena již v odvolacím řízení a žalovaný ji vypořádal pod body [95] až [99] napadeného rozhodnutí. Soud k tomu téměř nemá více, co dodat. Z protokolů o výpovědích shora jmenovaných svědků zaznamenaných rovněž na nosičích CD, resp. DVD se podává, že svědci byli při zahájení výslechu seznámeni s tím, že bude pořizován záznam. Z ustanovení § 60 odst. 2 daňového řádu rozhodně nelze vyčíst povinnosti správce daně, jak je formuluje žalobce ve smyslu jakéhosi delšího předstihu podání informace o záznamu před samotnou výpovědí. Uvedené ustanovení rovněž předpokládá obrazový nebo zvukový záznam. Což nijak nevylučuje pořízení záznamu obrazového doprovázeného zvukem. Běžně se tak děje a myšlenka žalobce o tom, že obrazový záznam vylučuje použití záznamu se zvukovou stopou, je vcelku revoluční, avšak nezasluhuje další rozbor.
37. **Nesprávné a jednostranné vyhodnocení důkazů (výpovědí) v neprospěch žalobce.** V tomto okruhu námitek žalobce tvrdí, že výpověď J. Š. byla špatně vyhodnocena v jeho neprospěch. Z výpovědi totiž zcela jasně vyplynulo, jakou konkrétní reklamu pro žalobce prováděl a jaká byla přibližná odměna za jeho činnost. Svědek Š. sám několikrát poukázal na spojitost jím poskytnutých plnění a plnění od spol. Seznam.cz a Google. Rovněž tak svědek F. konkrétně pospal předmět pronájmu prostor a další skutečnosti s tím související.
38. Shora citované námitky souvisí s hodnocením důkazů finančními orgány a též s požadovanou mírou věrohodnosti prokázání tvrzení tak, jak ji v daném řízení bylo možno požadovat po žalobci. V této souvislosti je třeba rovněž poukázat na to, že s oběma těmito okruhy námitek se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal. Obecně lze uvést, že míra hodnověrnosti a důkazní síla prokázání určitých vynaložených nákladů daňový subjekt může mimo jiné odviset jak od typu vynaloženého nákladu, tak i od dalších okolností, za kterých byly náklady vynaloženy. Jiný důkaz a jeho síla bude vyžadována

např. pro úspěšně doložení nákladů vynaložených na dodávku (metráž a cenu) látek apod. pro zhotovení (ušití) určitého počtu kusů oblečení. Odlišnou a vyšší důkazní sílu (standard) naopak bude třeba dosáhnout při prokazování vynakládání hůře doložitelných reklamních výdajů na internetu. Z povahy věci plyne, že prokazování takových výdajů staví daňový subjekt do složitější pozice, čehož si však musí současně být vědom a být na to připraven. Pokud subjekt uzavírá jen ústní smlouvy, nepožizuje dokladovou dokumentaci a příslušné záznamy atd., vystavuje se riziku, že jeho výdaje budou finančními orgány z pohledu jejich daňové uznatelnosti zpochybňovány – budou vznikat důvodné pochybnosti. O to více se takové riziko zvyšuje za situace, kdy daňový subjekt vynakládá na reklamní účely nepřiměřenou výši nákladů a ve výsledku hospodáří s vysokou daňovou ztrátou i ve vztahu k prokázanému obratu či objemu půjček tak, jak tomu bylo u žalobce.

39. Shora uvedené závěry z podstatné části plynou např. z rozsudku NSS ze dne 13. 4. 2017, č.j. 10 Afs 310/2016-35 (body 22, 27, 36 a 37), kde se NSS mimo jiné zabývá ekonomickou racionalitou vynakládání prostředků. Žalobce vynakládal vzhledem ke svému postavení a hospodářské situaci relativně vysoké náklady na reklamu, aniž by vyhodnocoval jejich efektivitu. Nejasnosti v dané věci rovněž panovaly u dodavatele reklamních služeb, což je třeba rovněž připomenout. NSS v citovaném rozhodnutí uvedl, že prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP při věcné a časové souvislosti dle § 23 odst. 1 ZDP.
40. Žalovaný ve svém rozhodnutí, zejména pod body [121] až [126] důkladně a odpovídajícím způsobem popsal úvahy a důvody, které jej vedly k tomu, že výdaje vynaložené na služby fakturované panem Š. neuznal za daňově efektivní. Ani ve výsledku svědek Š. nebyl schopen poskytnuté služby blíže identifikovat a případně též jinak doložit. Soud nesouhlasí s názorem žalobce, že výpověď svědka Š. byla vyhodnocena v rozporu s tím, co svědek skutečně uváděl. Náрек žalobce je spíše spojen s tím, že výdaje na reklamní a marketingové služby nebyl připraven hodnověrně dokládat a prokazovat za situace, kdy mu vzhledem k vykazované daňové ztrátě, tedy ke zvýšené pozornosti správce daně, vyvstala povinnost důkazního břemene ve standardu vyšším, než může jinak být při běžném průměrném hospodaření daňového subjektu. V řízení nebylo tvrzeno ani vyloučeno, že reklamní náklady žalobce vynakládal, žalobci se však nepodařilo prokázat jejich skutečnou a efektivní výši a též konkrétního dodavatele.
41. Obdobná situace nastala u výdajů na pronájem obchodních prostor od společnosti ITS Com s.r.o. (svědek Ing. F.). Žalobce deklaroval v daňovém řízení tři zaměstnance a naproti tomu v průběhu roku 2013 byl podnájemcem prostor zcela neodpovídající velikosti s vysokými náklady, za situace vysoké daňové ztráty. Ekonomická efektivita takto vynaložených nákladů se tak stává pochybnou. Přitom žalobce své podnikání popsal jako poskytování půjček s tím, že reklamu provozoval po internetu a služby související např. s ověřováním klientů mu poskytovali třetí dodavatelé. Správci daně proto vyvstaly pochybnosti a to též v souvislosti s tím, že společnost ITS Com s.r.o. nebyla oprávněna dle smlouvy s vyšším nájemcem bez jeho souhlasu dát prostory do podnájmu. Svědek F. při výpovědi neuvedl počet ani jména osob za nájemce, které prostory využívaly, neboť se o to oběžně nezajímá. Popsal však v hrubých rysech okolnosti uzavření a podpisu smlouvy s žalobcem. K posouzení vynaložení nákladů na pronájem prostor se žalovaný k odvolacím námitkám žalobce řádně vypořádal již v napadeném rozhodnutí především pod body [171] až [176]. Soud se s odkazem na shora citovanou judikaturu (bod 39. shora) a judikaturu

zmíněnou žalovaným ztotožňuje se závěrem žalovaného. S námitkou nesprávného vyhodnocení výpovědi Ing. F. tak soud nesouhlasí, žalobcův problém totiž netkví ve vyhodnocení výpovědi v daných jednotlivostech, ale v jejím vyhodnocení jako celku ve spojení s dalšími důkazy. Jinými slovy řečeno, výpověď Ing. F., předložené listiny či plánky prostor nebyly způsobilé prokázat daňovou efektivitu vynaložených nákladů v přímé a bezprostřední vazbě na očekávané příjmy v kontrolovaném zdaňovacím období (viz NSS v rozhodnutí z 1. 4. 2004, č.j. 2 Afs 44/2003-73).

42. Žalobce rovněž ve vztahu k výdajům za služby přijaté od pana Š. poukazuje na to, že finanční úřad ani žalovaný neprovedli důkaz dotazem na subjekt Google Ireland Ltd., což mělo vést k prokázání výdajů na reklamu poskytovanou prostřednictvím zobrazení reklamy při vyhledávání ve vyhledávači www.google.com – služba AdWords (u Seznam.cz služba Sklik). S touto námitkou se rovněž žalovaný v rozhodnutí již vypořádal, a to konkrétně pod bodem [127] napadeného rozhodnutí. Soud takovému vypořádání nemá co vytknout. Správce daně se k návrhu žalobce obrátil na spol. Seznam.cz, a.s. a rovněž na českou pobočku Google Czech Republic, s.r.o. Jeho dotaz byl zodpovězen v meritu otázky toliko Seznam.cz, a.s., avšak správce daně z odpovědi nezjistil skutečnosti prokazující souvislost se službami poskytovanými panem Š. Správce daně postupoval efektivně, když realizace dotazu na Google Ireland Ltd. přináší daleko větší obtíže (dokazování do ciziny) s tím, že bylo lze očekávat (jelikož se jednalo o obdobné služby českého vyhledávače) obdobnou odpověď. Jelikož reklama i ujednání o jejím provádění jsou prováděny elektronicky, nebylo lze očekávat, že irský subjekt dodá informace (spojitost s p. Š. a peněžní toky plateb), které se prioritně žalobci nepodařilo předložit či jinak prokázat v rámci jeho důkazní povinnosti.
43. Pokud žalobce dále uvádí, že zůstaly neprovedeny další důkazy, především výsledky svědků (body 77, 78 žaloby a násl.), tak soud poznamenává, že se jedná o opakované námitky žalobce. Žalovaný se s těmito vypořádal v bodech [148] až [151] napadeného rozhodnutí k navrženému výsledku pana E., kde rovněž trefně upozornil na to, že se jedná o spřízněné osoby. Pan Matěj E. je společníkem žalobce a současně jednatelem a společníkem TeleBusiness s.r.o., věrohodnost jeho výpovědi by tak byla vcelku omezená. Rovněž odůvodnění neprovedení dalších výsledků navržených osob soud považuje za přílehlavé a odkazuje na napadené rozhodnutí zejména v bodech [189], [197], [206] a [226]. Důvody není třeba opakovat.
44. **Podpis napadeného rozhodnutí osobou neoprávněnou.** Tato námitka vychází z ničím nepodložené, hypotetické spekulace žalobce. Jak vyplývá z vyjádření žalovaného k žalobě, ředitelka sekce JUDr. N. V., která podepsala žalované rozhodnutí, byla podle Podpisového řádu Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 3. 2015, č.j. 9992/15/5000 (čl.10) ve znění dodatků oprávněná k podpisu žalovaného rozhodnutí, když byla oprávněna podepisovat dokumenty, tj. veškerá rozhodnutí související s výkonem státní správy a jiné správní akty zpracované jí podřízenými odbory žalovaného. Jestliže žalobce ke své spekulaci o nedostatku oprávnění neuvedl žádná relevantní tvrzení a neoznačil důkazy (pouze citoval organizační řád), soud neměl důvod nevěřit uvedené skutečnosti a vycházel z uvedeného tvrzení žalovaného. Soud dokazování neprováděl, neboť účastníci jednání souhlasili s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání. Nicméně uvedenou skutečnost soud z předloženého Podpisového řádu ověřil.

45. Dále se k této opakované námitce obvykle vznášené zástupcem žalobce setrvale a konstantně vyjadřuje NSS. Například již v rozsudku ze dne 24. 6. 2015, čj. 10 As 1/2014-187, dospěl k následujícímu závěru: „*Správní orgán je tedy povinen mít transparentní pravidla pro zastoupení při podpisu rozhodnutí, účastník řízení může zpochybnit, že buď neexistovala, nebo v jeho věci nebyla dodržena. Musí však přednést relevantní tvrzení o v úvahu přicházejících pochybnostech.*“ NSS dále v jiném rozhodnutí uvedl, že obdobně jako ve věci sp. zn. 9 Afs 69/2017 žalobce ve stížnosti žádná relevantní tvrzení o nezákonnosti podpisu nevznášel, ale pohyboval se pouze v rovině obecných spekulací a hypotéz. I pokud by soud z Podpisového řádu Odvolacího finančního ředitelství nevycházel, musel by dospět ke stejnému závěru, tedy o nedůvodnosti žalobní námitky pro její naprostou vágnost. Nadto NSS v rozsudku ze dne 16. 11. 2016, čj. 7 Afs 156/2016-59 uvedl, že žalovaný není povinen žalobci prokazovat své vnitřní uspořádání. V souladu s § 12 odst. 4 daňového řádu je pouze povinen sdělit osobě zúčastněné na správě daní k její žádosti, kdo je v dané věci oprávněnou úřední osobou.
46. Na základě shora uvedeného odůvodnění je zřejmé, že soud žalobní námitky za důvodné nepovažuje. Žalobce na svých právech rozhodnutím žalovaného zkrácen nebyl. Žaloba proto byla jako nedůvodná soudem zamítnuta (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
47. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 31. října 2018

Shodu s prvopisem potvrzuje

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu