ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Golden Snack s.r.o.**, IČ 26023261, se sídlem Záhostice 40, Chýnov, zast. JUDr. Marií Martinovou, advokátkou, se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2019, č. j. 12118/19/5200-11432-711891, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 4. 2020, č. j. 51 Af 5/2019 - 58,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 5. 2017, č. j. 1344969/17/2212-50524-303955 a č. j. 1346845/17/2212-50524-303955, byla žalobkyni doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roků 2012 a 2013 v celkové výši 171.000 Kč a 156.750 Kč. Rovněž tak byla žalobkyni uložena povinnost zaplatit penále ve výši 20 % doměřené daně. Důvodem pro doměření daně byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala, že reklamní služby fakturované obchodní společností RAXAND s.r.o. (dále jen „společnost RAXAND“) byly touto společností skutečně poskytnuty a že náklady vynaložené na tuto reklamu je tak možné považovat za daňově uznatelné.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům brojila žalobkyně odvoláními, která žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 5. 2018, č. j. 22472/5200-11432-711891, zamítl. Krajský soud v Českých Budějovicích však následně v rozsudku ze dne 20. 11. 2017, č. j. 51 A 37/2017 -

29, vyslovil závěr, že daňová kontrola u žalobkyně představovala nezákonný zásah do jejích práv, jelikož žalovaný před zahájením daňové kontroly nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání, a nedal jí tak možnost svá případná pochybení uznat a napravit. Rozsudkem ze dne 30. 1. 2019, č. j. 51 Af 8/2018 - 65, pak krajský soud původní zamítavé rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 25. 3. 2019, č. j. 12118/19/5200-11432-711891, změnil dodatečné platební výměry tak, že penále stanovil v nulové výši, což odůvodnil právě nezákonností daňové kontroly. Ve zbytku však ponechal rozhodnutí správce daně beze změny. Novým rozhodnutím o odvolání tak nebyla povinnost žalobkyně zaplatit doměřené daně nikterak dotčena.

[4] Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného následně žalobkyně brojila žalobou, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 30. 4. 2020, č. j. 51 Af 5/2019 - 58, zamítl. V tomto rozsudku krajský soud uvedl, že žalobkyni se nepodařilo prokázat poskytnutí reklamy společností RAXAND. Žalobkyně svá tvrzení opírala o uzavřenou smlouvu, o zaplacení smluvní ceny bankovním převodem, o tři fotografie aut, na nichž byla reklama údajně realizována, o tvrzení jednatele žalobkyně, který reklamu údajně viděl, a o svědecké výpovědi tří osob spojených se společností RAXAND, které provedení reklamy potvrdily. Krajský soud však dal za pravdu žalovanému v tom, že uvedené důkazy dostatečně neprokazují realizaci reklamy.

[5] Tento závěr opřel krajský soud zejména o skutečnost, že písmoznaleckým posudkem bylo prokázáno, že podpis na smlouvě není podpisem ve smlouvě označeného jednatele společnosti RAXAND, nýbrž s největší pravděpodobností jde o podpis paní K., tedy jedné ze svědkyň, jejichž výpovědí žalobkyně argumentovala. Krajský soud nepovažoval za přesvědčivé ani předložené fotografie, neboť tyto byly způsobilé potvrdit pouze umístnění reklamy „Golden Snack“ na boku automobilu. Vozidlo z nich však již nebylo možné identifikovat, stejně tak jako nebylo možné určit místo a dobu pořízení fotografií ani dobu, po kterou byla reklama na voze umístěna. Fotografie byly navíc údajně z roku 2011, a netýkaly se tedy kontrolovaných zdaňovacích období.

[6] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, podle níž žalovaný vyslovil svůj závěr na základě nezákonných důkazů, neboť tyto byly získány z nezákonné daňové kontroly. Krajský soud dospěl k závěru, že vzhledem k povaze pochybení při zahájení daňové kontroly (kontrola byla zahájena, aniž by žalobkyně byla nejprve vyzvána k podání dodatečného daňového tvrzení) mohla mít její nezákonnost vliv na vyměření penále žalobkyni, nicméně nelze bez dalšího automaticky odmítnout všechna zjištění, která z dané kontroly vzešla. Postup správce daně totiž nebyl formální ani účelový a daňová kontrola byla shledána nezákonnou jen z důvodu chybného procesního postupu správce daně. Tato vada sama o sobě nijak nemůže negovat skutkové a právní závěry ohledně samotné daňové povinnosti. Pokud by žalovaný žalobkyni řádně vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení, a žalobkyně by ani v reakci na tuto výzvu do nově podaného daňového přiznání nezahrnula náklady za zdanitelné plnění od společnosti RAXAND, správce daně by vyměřil daň ve stejné výši a dospěl by ke stejným závěrům. Pokud by však žalobkyně na základě výzvy své daňové tvrzení o tuto daňovou povinnost rozšířila, nevznikla by jí povinnost platit penále. Tuto skutečnost žalovaný správní orgán v dané věci vzal v úvahu a promítl ji do svého postupu, kterým změnil původní vydané

dodatečné platební výměry a penále vyměřil v nulové výši. Tím byla podle krajského soudu poskytnuta dostatečná ochrana procesním právům stěžovatelky. Automatické negování celé daňové kontroly v důsledku tohoto typu procesního pochybení je však třeba odmítnout.

[7] Ani s námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně se krajský soud neztotožnil. Žalobkyně namítla, že vzhledem k nezákonnosti daňové kontroly nebylo zahájení této kontroly dne 29. 10. 2015 úkonem, který by obnovil běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně a pro vydání dodatečných platebních výměrů. Ty tudíž byly vydány po uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud však s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019 - 53, dospěl k závěru, že u procesního pochybení správce daně, které nemá žádný přímý ani nepřímý vztah k výši následně doměřené daně, jde sice o nezákonnost, nikoliv však o takovou vadu, pro kterou by doměření daně nebylo možné. Tyto důvody nezákonnosti daňové kontroly se promítají nikoliv do doměření samotné daně, ale pouze do povinnosti platit penále. Není sporu o tom, že samotná kontrolní činnost probíhala. Zahájení a provedení daňové kontroly nepozbylo svého účinku a výsledkem bylo vydání dodatečných platebních výměrů. Z tohoto důvodu bylo zahájení daňové kontroly způsobilé obnovit běh prekluzivní lhůty.

II. Obsah kasační stížnost, vyjádření žalovaného a dalších podání účastníků řízení

[8] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[9] V ní namítla, že žalovaný i krajský soud při hodnocení svědeckých výpovědí bezdůvodně upřednostnili výpověď svědka K. před výpověďmi svědků K., P. a V. Rovněž poukazovala na to, že není její povinností znát vnitřní uspořádání společnosti RAXAND, ani přesný způsob, jakým tato společnost realizovala zadanou reklamu (tedy zda vlastními vozidly, či např. pronajatými). Stěžovatelka přitom podle svého názoru dostatečně prokázala, že si reklamu objednala, že za ni zaplatila a že reklama byla realizována.

[10] Stěžovatelka rovněž zpochybnila postup krajského soudu, který odmítl provést výslech jí navržené svědkyně V. T. s odůvodněním, že se jedná o rozporování otázky skutkového zjištění, a nelze tak akceptovat nová skutková tvrzení, která stěžovatelka předložila teprve v rámci doplnění žaloby. Stěžovatelka je však přesvědčena o tom, že se z její strany nejednalo o nová skutková tvrzení, nýbrž jen o návrh důkazního prostředku k prokázání jejích v žalobě vznesených tvrzení, a krajský soud tak tomuto návrhu měl vyhovět a svědkyni vyslechnout. V tomto směru stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2010, č. j. 1 Afs 87/2010 - 82.

[11] Další stěžovatelčina námitka směřovala proti samotnému použití zjištění a důkazů vzešlých z daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že daňové kontrola byla nezákonná, je podle stěžovatelky nutné hledět na všechny při ní zajištěné důkazní prostředky jako nepoužitelné. Žalovaný proto s ohledem na nezákonnost celé daňové kontroly měl dodatečné platební výměry zrušit, aniž by vůbec prováděl nějaké meritorní posouzení věci.

[12] S předchozí námitkou pak souvisí i námitka uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Stěžovatelka totiž argumentovala tím, že byla-li daňová kontrola zahájena nezákonně, nemohla přerušit běh prekluzivní lhůty. Dodatečné platební výměry tak byly vydány až po uplynutí této lhůty, a je tedy nutné je zrušit bez meritorního posouzení i z tohoto důvodu.

[13] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu, polemizoval s jednotlivými kasačními námitkami a přitom poukázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž je povinností daňového subjektu prokázat, že se jím tvrzené plnění uskutečnilo, což se však stěžovatelce nepodařilo. Proto žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[15] Stěžovatelka podala repliku k tomuto vyjádření žalovaného, který na ni reagoval duplikou, s níž stěžovatelka následně polemizovala. Ve všech těchto podáních účastníci řízení zopakovali svou argumentaci vztahující se ke kasační námitce o dostatečném prokázání uskutečnění předmětných zdanitelných plnění.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovení § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka neoznačila důvody kasační stížnosti, nicméně její námitky odpovídají ustanovením § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[17] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[18] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*.

[19] *Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[20] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že s mnoha obsahově totožnými námitkami se Nejvyšší správní soud již vypořádal v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019 - 53, který byl vydán ve věci stejných účastníků řízení a vztahoval se ke stejným skutkovým okolnostem. Od nyní projednávané věci se liší pouze tím, že se netýkal doměřených daní z příjmů, nýbrž daní z přidané hodnoty. V obou věcech však spočívala klíčová otázka v tom, zda stěžovatelka prokázala realizaci reklamních služeb, které pro ni měla provést společnost RAXAND.

[21] Vzhledem k tomu, že závěry uvedené v citovaném rozsudku jsou zcela aplikovatelné i na projednávanou věc a Nejvyšší správní soud neshledal důvod na nich cokoliv měnit, nebude v tomto rozsudku již opětovně obsáhle vypořádávat již jednou posouzené námitky a pouze v podrobnostech odkáže na rozsudek sp. zn. 10 Afs 268/2019.

[22] Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 10 Afs 268/2019 dovodil, že „*jakkoli měl správce daně nejprve stěžovatelku vyzvat, aby podala dodatečné daňové tvrzení, tato vada nijak nenabourává skutkové a právní závěry ohledně samotné daňové povinnosti. V hypotetické rovině, i pokud by stěžovatelka respektovala výzvu správce daně (§ 145 odst. 2 daňového řádu), a - v souladu s pochybnostmi správce daně - by do nově podaného dodatečného tvrzení DPH nezahrnula náklady zdanitelného plnění od RAXAND, správce daně by jí vyměřil daň ve stejné výši, jako je ta, která byla předepsána v nyní sporných zdaňovacích obdobích. Správce daně by totiž dospěl ke stejným závěrům, které učinil v průběhu daňové kontroly, kterou nezahájil lege artis (viz bod [11] shora). Ve vztahu k doměření DPH tedy nezákonný postup správce daně neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně*.“

[23] Přestože uvedené závěry byly vysloveny ve vztahu k dani z přidané hodnoty, neshledává Nejvyšší správní soud žádný důvod, proč by neměly být aplikovatelné i ve vztahu k dani z příjmů. Předpoklad, že správce daně by v projednávané věci dospěl ke stejným závěrům i v případě řádné výzvy k předložení dodatečného daňového tvrzení, je totiž u daně z příjmů naplněn úplně stejně jako u daně z přidané hodnoty. I v dané věci se tak plně uplatní v citovaném rozsudku vyslovené závěry Nejvyššího správního soudu o tom, že „*opomněl-li správce daně vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení, nečiní to nezákonnými dodatečné platební výměry*“, a že procesní pochybení správce daně má v projednávané věci pouze ten následek, že „*nebylo možné vyloučit, že pokud by správce daně postupoval v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu a stěžovatelka by současně podala dodatečné daňové tvrzení, nevznikla by jí povinnost platit penále. … Penále bylo předepsáno nezákonně.*“ Nicméně vzhledem k tomu, že v nyní projednávané věci byly žalobou napadeným rozhodnutím změněny dodatečné platební výměry tak, že již stěžovatelka nebyla povinna zaplatit penále, nelze toto rozhodnutí považovat za nezákonné.

[24] Nejvyšší správní soud se dále v rozsudku sp. zn. 10 Afs 268/2019 zabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Stěžovatelka totiž tvrdila, že v důsledku nezákonnosti daňové kontroly nedošlo jejím zahájením k přerušení prekluzivní lhůty, a dodatečné platební výměry tak byly vydány až po jejím marném uplynutí. Nejvyšší správní soud však v citovaném rozsudku tento názor odmítl, když uvedl, že „*nelze automaticky uzavřít, že žádná nezákonně zahájená daňová kontrola nemůže přerušit lhůtu ke stanovení daně. … Jde však svou povahou o dílčí procesní pochybení správce daně, které nemá žádný přímý ani nepřímý vztah k výši následně doměřené DPH. Jde o nezákonnost, nejde však*

o takovou vadu, pro kterou by doměření daně nebylo možné. … nynější důvody nezákonnosti zahájení daňové kontroly se promítají nikoliv v doměření samotné daně, ale v povinnosti hradit penále.“ V uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud vypořádal i se stěžovatelkou vnímanými rozpory v judikatuře, když uvedl, že „*rozšířený senát v usnesení 1 Afs 183/2014, ALGON PLUS, nynější otázku sice výslovně neřešil, posunul však dřívější vnímání dílčích nezákonností v daňovém řízení, ujasnil hranice, co a za jakých podmínek lze napadnout buďto žalobou zásahovou (§ 82 a násl. s. ř. s.), nebo žalobou proti rozhodnutí (§ 65 a násl. s. ř. s.). Rozšířený senát nadto jasně řekl, že v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela vydání tohoto rozhodnutí, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. Současně rozšířený senát upřesnil, že řízení o žalobě zásahové a o žalobě proti rozhodnutí mají odlišný předmět a účel (ALGON PLUS, bod 43). Právě podané závěry upřesnily i odpověď na otázku, jak některé typové nezákonnosti ovlivňují běh prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Proto nadále nelze vycházet ze stěžovatelkou citované judikatury, která se navíc mnohdy vyjadřovala k „neobnovení“ běhu prekluzivní lhůty nezákonným aktem ve zcela odlišných skutkových a právních situacích.*“

[25] Ani v otázce prekluze nemá Nejvyšší správní soud důvod na výše citovaných závěrech vyslovených v rozsudku sp. zn. 10 Afs 268/2019 nic měnit. Námitku prekluze je proto i ve vztahu k projednávané věci nutné považovat za nedůvodnou.

[26] V rozsudku sp. zn. 10 Afs 268/2019 se Nejvyšší správní soud zabýval i skutkovou námitkou stěžovatelky, tedy jejím nesouhlasem se závěry žalovaného a krajského soudu, podle nichž dostatečně neprokázala realizaci reklamních služeb. Konkrétně k této otázce nejprve shrnul obecná východiska tak, že „*daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat, že fakticky bylo uskutečněno zdanitelné plnění … daňový subjekt má prioritní povinnost dokazovat vše, co sám tvrdí … Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací …*“ Následně posoudil i naplnění těchto východisek s ohledem na důkazní návrhy stěžovatelky i postup žalovaného a uzavřel, že „*krajský soud správně přisvědčil žalovanému, že stěžovatelka ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu neunesla důkazní břemeno, pokud jde o prokázání faktického uskutečnění sporných reklamních služeb. Ani skutečnost, že stěžovatelka nějaké částky hradila, nemůže založit nárok na odpočet DPH, pokud není jasné, že plnění bylo skutečně dodáno.*“

[27] Ke konkrétním důkazním prostředkům a z nich učiněným zjištěním pak Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku mimo jiné uvedl, že „*v nyní řešené kauze si správce daně vedle listin převzatých od Policie ČR (bod [9] shora) opatřil sporné daňové doklady, nájemní smlouvu a dvě fotografie aut z roku 2011, zjištění od Raiffeisenbank a dále výpovědi společníka stěžovatelky a jednatele stěžovatelky. Vyslechl také další svědky. … Žalovaný zejména vysvětlil, proč považuje výpověď svědka, jednatele RAXAND, za věrohodnou. Především šlo o písmoznalecký posudek, který vyvrátil tvrzení paní K. o tom, že jednatel podepsal nájemní smlouvu a faktury vystavené společností RAXAND. … Stejně tak žalovaný vysvětlil, že lze jen obtížně uvěřit tvrzení společníka stěžovatelky, že byl u toho, jak nájemní smlouvu podepsal jednatel společnosti RAXAND, pokud to písmoznalecký posudek vyvrátil. … Uskutečnění zdanitelných plnění neprokazují ani dvě fotografie aut z roku 2011 (na nich není zřejmá*

registrační značka). Tvrzení společníka stěžovatelky, že reklamu na vozidlech v Praze viděl, zůstává v tomto kontextu izolovaným a nepřesvědčivým důkazem. … Skutečnost, že sporné listiny nepodepsal jednatel, není založena jen na jeho tvrzení, ale na závěrech písmoznaleckého posudku, který vyloučil, že jednatel podepsal nájemní smlouvu a další listiny, a naopak vyjádřil (vysokou) pravděpodobnost, že listiny podepsala právě paní K. … V tomto směru je také nedůvodná výtka, že správce daně stěžovatelku s obsahem tohoto znaleckého posudku neseznámil. Správce daně totiž posudek založil do spisu dne 16. 10. 2015. Stěžovatelka, která po tomto datu do spisu nahlížela, se s touto listinou mohla seznámit. … Stěžovatelka se mýlí, pokud se domnívá, že krajský soud po ní požadoval, aby prokázala nejen to, že zdanitelné plnění bylo skutečně realizováno, ale i to, kdo toto plnění poskytl. Krajský soud naopak v bodu 38 napadeného rozsudku výstižně uvedl, že stěžovatelka neprokázala dodání jakýchkoliv služeb poskytnutých RAXAND, ani nebylo zjištěno, že „by snad takové služby měl poskytnout jiný subjekt, s nímž žalobce právní vztah navázán neměl". … správce daně všechny svědky podrobně vyslýchal ohledně okolností realizace reklamy. Rozhodně však nemusel - jak se dožaduje stěžovatelka - svědky v každém detailním odchýlení se od obsahu původního vysvětlení upozorňovat, že vypovídají jinak než předtím na policii. Nadto byl u výslechů během daňové kontroly přítomen i zástupce stěžovatelky. Nic mu nebránilo klást vyslýchaným svědkům otázky … Stěžovatelka jednoduše neprokázala, že deklarované plnění dostala."

[28] Z výše uvedeného je zřejmé, že v citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud vypořádával s totožnými námitkami jako v projednávané věci, přičemž je neshledal důvodnými. Ani od tohoto závěru se přitom Nejvyšší správní soud v projednávané věci nemá důvod odchýlit. Stěžovatelce tak není možné dát za pravdu v tom, že by svědeckými výpověďmi či jinými důkazy bylo prokázáno, že reklamní služby byly skutečně realizovány. Za správný je nutné považovat i závěr krajského soudu o tom, že hodnocení důkazů ze strany žalovaného nebylo tendenční a bezdůvodně neupřednostňovalo důkazy svědčící v neprospěch stěžovatelky.

[29] Jedinou stěžovatelčinou námitkou, která ještě nebyla vypořádána citovaným rozsudkem, tak zůstává tvrzení, že krajský soud nesprávně odmítl její důkazní návrh na provedení výslechu svědkyně V. T. Krajský soud tento výslech neprovedl s tím, že se jedná o rozporování otázky skutkového zjištění, a nelze tedy akceptovat nová skutková tvrzení teprve v doplnění žaloby. Těžiště dokazování je podle krajského soudu v řízení před správními orgány a bylo na stěžovatelce, aby provedení svědecké výpovědi navrhla buď v rámci daňové kontroly, či v rámci odvolacího řízení. U krajského soudu byl napadený rozsudek v této věci již druhým v pořadí, přičemž ani v jedné z podaných žalob žalobkyně nenamítala neprovedení výslechu V. T. a ani takový návrh neučinila. Krajský soud se proto neztotožnil s názorem žalobkyně, že se jedná o přípustný návrh na doplnění dokazování, který má podpořit tvrzení uvedená v žalobě, a nejedná se tak o rozšíření žaloby, které by bylo omezeno lhůtou stanovenou v § 71 odst. 2 větě třetí s. ř. s. Krajský soud proto návrh na případný výslech V. T. neakceptoval.

[30] Stěžovatelka v kasační stížnosti setrvala na svém názoru, že výslech měl podpořit její tvrzení vznesená v žalobě, a jednalo se proto o přípustný důkazní návrh, u nějž nebyla limitována dvouměsíční lhůtou podle § 71 odst. 2 s. ř. s., která omezuje možnost rozšiřovat žalobní body. Ani s touto námitkou se však Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[31] Nejvyšší správní soud prvně považuje za nutné uvést, že stěžovatelčin odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2010, č. j. 1 Afs 87/2010 - 82, je nepřípadný. V něm je sice vysloven správný právní názor, podle něhož *„navrhování důkazů, které mají podpořit tvrzení uvedená v žalobě, popřípadě v jejím včasném rozšíření, jistě nelze považovat za rozšíření žaloby, a není proto omezeno lhůtou stanovenou v § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.*“, nicméně ten v projednávané věci nebyl zpochybněn. Podle krajského soudu totiž důkazní návrh stěžovatelky nesměřoval k prokázání dříve řádně vznesených žalobních námitek, nýbrž tvrzení uplatněných až v doplnění žaloby, tedy po uplynutí zákonné lhůty. Názor krajského soudu na povahu tohoto důkazního návrhu přitom Nejvyšší správní soud sdílí. Krajský soud totiž správně poukázal na skutečnost, že stěžovatelka výslech V. T. poprvé navrhla až v doplnění žaloby, která byla navíc ve věci již druhou žalobou, neboť předchozí krajský soud vyhověl a první rozhodnutí žalovaného zrušil. Přesto se v další žalobě stěžovatelka vůbec nezmínila o osobě V. T. ani o jejím spojení se společností RAXAND. Návrh na její výslech uplatněný po uplynutí zákonné lhůty přitom doprovodila mnoha novými tvrzeními, která v předchozích podáních rovněž nebyla zmíněna. Stěžovatelka například odkazovala na údajné dispoziční právo V. T. k bankovnímu účtu společnosti RAXAND i na skutečnost, že spolupráci s ní potvrdila svědkyně V. Za této situace by připuštění uvedeného důkazního návrhu bylo v rozporu se zákazem rozšiřování žalobních tvrzení po uplynutí zákonné lhůty.

[32] Navíc v projednávané věci se ani plně nemohla uplatnit stěžovatelkou zmiňovaná možnost neomezeně předkládat důkazní návrhy. Tuto možnost sice Nejvyšší správní soud ve své ustálené judikatuře připouští, nicméně činí tak především ve věcech správního trestání (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015 - 71). Uvedená vstřícnost vůči žalobcům je přitom důsledkem zejména zásad spravedlivého procesu v řízeních o trestních obviněních, které se v souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva uplatní i ve věcech správního trestání. Naproti tomu v daňových věcech má Nejvyšší správní soud na žalobce přísnější požadavky. Jak uvedl například v rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 1 Afs 7/2012 - 22, *„při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud 1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a 2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím.*“ Jelikož v projednávané věci jsou předmětem sporu pouze doměřené daňové povinnosti, a nikoliv penále, které nebylo žalobou napadeným rozhodnutím uloženo, postupoval krajský soud správně, když tento důkazní návrh nepřipustil. S ohledem na rozvržení důkazního břemena v daňovém řízení totiž měla stěžovatelka již v jeho průběhu prokázat uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a za tímto účelem navrhnout výslech svědkyně V. T., což nepochybně mohla učinit.

[33] Lze tedy shrnout, že správce daně i žalovaný vycházeli z dostatečně zjištěného skutkového stavu věci, daňové řízení ani navazující žalobní řízení nebyla zatížena vadami, jež by mohly mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí či rozsudku krajského soudu, a finanční orgány stejně jako krajský soud posoudily relevantní právní otázky správně. Proto nebyly naplněny důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. dubna 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu