



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Jitky Zavřelové a Lukáše Hloucha v právní věci žalobkyně: **Z-MODEL, spol. s r. o.**, se sídlem Svitavská 500/7, Blansko, zastoupená JUDr. Ivou Repa Kremplovou, advokátkou se sídlem Okružní 433/1, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2019, čj. 17602/19/5200-11431-712136, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 6. 2021, čj. 30 Af 45/2019-83,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v dané věci je to, zda došlo k vadě daňového řízení v postupu při výslechu svědka a zda tato vada měla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 11. 2017, čj. 4653659/17/3006-50521-709386, čj. 4653857/17/3006-50521-709386, a čj. 4653896/17/3006-50521-709386, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014 v celkové výši 684 000 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve výši 136 800 Kč. Správce daně neuznal žalobkyní uplatněné daňově účinné náklady

podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za reklamní plnění v hokejové hale a na internetových stránkách. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl a napadené výměry potvrdil.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Brně. V žalobě namítla, že správce daně neunesl své důkazní břemeno. Dále tvrdila, že správce daně nesprávně vyhodnotil jednotlivé důkazy a překročil meze správního uvážení. Dodatečné platební výměry proto považuje za nicotné či nezákonné. Žalobkyně rovněž konstatovala, že správce daně zmařil výslech svědka M. Š., respektive že postupoval nezákonně a dopustil se vady řízení.

[4] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že správní rozhodnutí nejsou nicotná ani nepřezkoumatelná. Správce daně ve výzvě ze dne 19. 9. 2016 dostal svým povinností. V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně konkrétně specifikoval četné a důvodné pochyby o souladu předložených dokladů se skutečností. Důkazní břemeno k prokázání daňové uznatelnosti nákladů tak na základě této výzvy přešlo zpět na žalobkyni. Požadavky správce daně vymezené ve výzvě nejsou nikterak nepřiměřené. Žalobkyně navíc nemusela předložit vše, co po ní správce daně žádal. Krajský soud dále dospěl k závěru, že v řízení přetrvaly pochybnosti o tom, zda reklamní plnění proběhlo tak, jak tvrdí žalobkyně. Žalobkyni se podařilo prokázat, že v určité dny byl její banner na stěně haly umístěn. Nepředložila však takové množství důkazů, z nichž by bylo možné usoudit, že reklamní banner visel v hale po celé období. Neprokázala ani to, že reklama na internetu byla uskutečněna v souladu se smlouvou. Žalobkyni navíc nebyla daň stanovena v nesprávné výši. K námitce vady řízení spočívající ve vadném postupu správce daně při výslechu M. Š. krajský soud konstatoval, že žalobkyně při daném výslechu nezbavila správce daně povinnosti mlčenlivosti a svědek na přítomnosti třetí osoby při jednání trval. Správce daně proto nemohl svědeckou výpověď provést. Žalobkyně ani dále v řízení netvrdila, že by byla ochotna správce daně zbavit mlčenlivosti. Nebyl proto důvod svědka znovu předvolat.

II. Obsah kasační stížnosti, jejího doplnění a dalších vyjádření účastníků řízení

[5] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. V ní namítá, že krajský soud nesprávně posoudil žalobní námitku týkající se neunesení důkazního břemene správcem daně. Výzva správce daně je nepřezkoumatelná. Krajský soud se přitom námitkou nepřezkoumatelnosti výzvy nezabýval. Krajský soud se rovněž nevypořádal s námitkou zneužití institutu výzvy. Správce daně v ní neúměrně rozšířil okruh skutečností, které měla stěžovatelka prokázat. Výzva je rovněž matoucí a nezákonná, jelikož obsahuje odkaz na § 92 odst. 3 i 4 daňového řádu. Tyto výzvy se liší a jsou spojeny s odlišnými důsledky. I pokud by správce daně prokázal své pochybnosti, stěžovatelka má za to, že své důkazní břemeno unesla. Daňové orgány i krajský soud nesprávně posoudily jednotlivé důkazy, zejména videozáznam z hokejového zápasu, odkaz na sociální síti Facebook a svědecké výpovědi. Daňové orgány kladly nepřiměřené požadavky na stěžovatelku stran unesení důkazního břemene. Krajský soud nikterak nezohlednil, že rozhodnutí daňových orgánů jsou nepřezkoumatelná, jelikož mezi jejich závěry a jednotlivými důkazy neexistuje myšlenková syntéza. Krajský soud pouze převzal argumentaci daňových orgánů a náležitě

pokračování

se nevypořádal s žalobními námitkami. Žalovaný se přitom rovněž nevypořádal s většinou její argumentace a námitek.

[6] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že krajský soud shledal její námitku zmaření výslechu M. Š. nedůvodnou. Správce daně mohl svědkovi uložit pořádkovou pokutu, či využít jiných zákonných prostředků, aby svědek vypovídal. Nezákonný postup správce daně nemůže jít k tíži stěžovatelce. Stěžovatelka v závěru kasační stížnosti shrnuje svá tvrzení a doplňuje je o seznam předložených důkazních prostředků. Dále dodává, že argumentace žalovaného je vnitřně rozporná, nelogická a pomíjí, že stěžovatelka uzavřela smlouvu se společností Jet VSK s. r. o., nikoliv s VSK Technika Brno. Žalobou napadené rozhodnutí je v rozporu s § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu, tudíž je nepřezkoumatelné a potažmo nezákonné. Žalovaný měl dodatečné platební výměry prohlásit za nicotné či nezákonné. Krajský soud proto pochybil, pokud napadené rozhodnutí nezrušil.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že správce daně své důkazní břemeno unesl, neboť ve výzvě předestřel legitimní a vážné důvody zpochybňující realnost plnění. Stěžovatelka pouze vyjádřila nesouhlas se závěry krajského soudu ohledně unesení důkazního břemene správce daně, aniž by předložila věcnou argumentaci sporující závěry soudu. Stěžovatelka také u námitky rozšíření důkazního břemene správcem daně a nezákonnosti výzvy ustala u prostého nesouhlasu se závěrem krajského soudu. Na základě výzvy správce daně pouze požadoval doložit skutečnosti na základě kterých mohl posoudit, zda stěžovatelka uplatnila daňově účinné náklady ve správné výši. Námitka týkající se nezákonnosti výzvy z důvodu, že správce daně odkázal na § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu je zcela mimoběžná, jak již konstatoval krajský soud. Stěžovatelka rovněž opakovaně namítá, že nebyly vypořádány veškeré její námitky. Nikterak je však nekonkretizuje. Žalovaný i krajský soud se přitom vypořádali minimálně s podstatou všech námitek. Nedůvodná je i námitka zmaření výslechu svědka. Žalovaný plně odkazuje na vypořádání krajského soudu. Stěžovatelka navíc v kasační stížnosti nikterak argumentaci krajského soudu nereflektuje.

[8] Stěžovatelka v replice trvá na všech svých námitkách v kasační stížnosti a neztotožňuje se s vyjádřením žalovaného. Má za to, že předložila veškeré možné důkazy, které byla objektivně schopna získat. Správce daně neúměrně rozšířil její důkazní břemeno. Argument, dle kterého uvedení odkazu na § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu způsobilo nezákonnost či zmatečnost výzvy, není mimoběžný. Stěžovatelka fakticky již nemohla předložit více důkazů k tomu, že celá transakce proběhla dle předložených účetních dokladů. Krajský soud přistoupil odlišně k posuzování důkazního břemene ve vztahu ke stěžovatelce a daňovým orgánům, což je nepřijatelné. Soud totiž konstatoval, že správce daně unesl své důkazní břemeno nedostatečně odůvodněnou výzvou a zároveň dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala svá tvrzení po předložení mnoha jasných a přímých důkazů. Daňové orgány nesprávně posoudily unesení důkazního břemene stěžovatelkou, což je v rozporu s rozhodovací praxí. Stěžovatelka respektuje, že není nezbytné, aby byla každá její dílčí námitka vypořádána. Daňové orgány se ovšem s převážnou námitek náležitým způsobem nevypořádaly. Stěžovatelka se neztotožňuje s tvrzením žalovaného stran námitky zmaření výslechu svědka. Správce daně měl využít všech zákonných prostředků, které měl k dispozici, aby svědka donutil vypovídat, což však neučinil. Jeho postup je tak v rozporu s judikaturou NSS. V rozporu s judikaturou NSS postupoval také krajský soud tím, že napadené rozhodnutí nezrušil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Stěžovatelka uplatnila kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podstata sporu se týká především prokázání daňově účinných nákladů.

[12] Před vypořádáním kasačních námitek je nutné s ohledem na jejich formulaci uvést, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení NSS ze dne 3. 6. 2003, čj. 6 Ads 3/2003-73). Jinými slovy, „[u]vedení konkrétních stížných námitek [...] nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 10. 2007, čj. 8 Afs 106/2006-58). Současně je nutno uvést, že kasačnímu soudu nepřísluší, aby za stěžovatelku dovozoval či dohledával tvrzení, která byla součástí jejich dřívějších podání. Pokud tedy stěžovatelka v kasační stížnosti opakovaně uvádí odkazy typu „[j]ak již stěžovatel uvedl v rámci správní žaloby (...)“ nebo „stěžovatel odkazuje na žalobu“, nelze po kasačním soudu oprávněně požadovat, aby se jimi doslovně řídil. Pokud by Nejvyšší správní soud přistoupil k tomu, že by suploval roli stěžovatelky na základě instrukcí obdobné povahy a domýšlel, v čem se závěry krajského soudu polemizuje, dopustil by se tím porušení zásady rovnosti stran, když by tím nahrazoval roli stěžovatelky při formulaci jejich námitek proti napadenému rozsudku, které mj. určují rozsah přezkumu zdejšího soudu (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, a dále rozsudky ze dne 16. 2. 2012, čj. 9 As 65/2011-104, ze dne 20. 10. 2010, čj. 8 As 4/2010-94, a ze dne 20. 3. 2014, čj. 6 As 119/2013-70, ze dne 31. 5. 2018 čj. 7 As 17/2018-31). Obsah stížných bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti pak do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54).

[13] Nejvyšší správní soud se v návaznosti na výše uvedené zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv refleктоvala argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

pokračování

[14] Stěžovatelka předně namítá, že správce daně neunesl své důkazní břemeno. S odkazem na odbornou literaturu a rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb., ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124, a ze dne 26. 6. 2009, čj. 9 Afs 80/2008-352, tvrdí, že správce daně je povinen prokázat, že o určitém účetním případě existují vážné a důvodné pochyby. Dále je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí daňovým subjektem předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Stěžovatelka má za to, že správce daně ve výzvě formuloval své pochybnosti pouze vágně a zneužil institut výzvy k prokázání skutečností. Krajský soud se námitkou neunesení důkazního břemene správcem daně podrobně vypořádal v bodech 25. až 31. napadeného rozsudku. V bodě 26. nejprve rekapituloval jednotlivé pochybnosti správce daně z výzvy, např. ujednání ohledně plnění nejsou dostatečně konkrétní, za všechna kontrolovaná období byla předložena totožná fotografie, reklama má nízký potencionální dosah, což souvisí s nízkou kapacitou tréninkové haly a nepředložení dokumentace za všechna kontrolovaná období. Z toho soud dovodil, že správce daně konkrétně specifikoval četné a důvodné pochybnosti. Neztotožnil se tak s tvrzením stěžovatelky, že pochybnosti správce daně byly pouze vágní, spekulativní a nekonkrétní. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka v této souvislosti v kasační stížnosti pouze velmi obecně tvrdí, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a odkazuje se na obecná východiska plynoucí z judikatury zdejšího soudu. Nikterak však nespornuje konkrétní závěry krajského soudu, které z výzvy dovodil, a jimiž reagoval na žalobní námitky stěžovatelky. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že uvedené kasační námitky stěžovatelky nelze projednat, neboť nesměřují proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. V dané části je proto kasační stížnost nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Nejedná se totiž pouze o setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na výslovně vypořádanou námitku, proti které argumentace stěžovatelky nemůže obstát.

[15] Stěžovatelka dále namítá, že důkazní břemeno unesla a prokázala tak uskutečnění reklamního plnění dle svých tvrzení. Odkazuje se na žalobu, ve které se vyjádřila k jednotlivým důkazům. Hodnocení důkazních prostředků krajským soudem a žalovaným považuje za nesprávné, nepřiměřené a v rozporu s judikaturou, jejíž východiska v kasační stížnosti cituje či na ně odkazuje (např. rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, a nález Ústavního soudu ze dne 20.8.2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, N 156/74 SbNU 333). Krajský soud se v bodech 32. až 67. napadeného rozsudku velice podrobně zabýval hodnocením jednotlivých důkazních prostředků. Ztotožnil se s žalovaným v tom, že z důkazů nevyplývá, že by reklama na stěně haly visela po celou dobu platnosti nájemních smluv ani to, že by reklama na internetu byla uskutečněna způsobem předpokládaným ve smlouvě. Stěžovatelka prokázala, že v určitý den byla její reklama na stěně haly umístěna. Neprokázala však, že tam její reklama visela po celé rozhodné období. V důkazech se navíc vyskytují další nesrovnalosti týkající se např. převodu reklamních práv, prokázání výrobce reklamy apod. Nejvyšší správní soud opětovně konstatuje, že stěžovatelka ani zde dostatečně konkrétně nereaguje na závěry krajského soudu. Odůvodnění napadeného rozsudku je velice detailní a hodnotí jednotlivé důkazní prostředky samostatně i ve vzájemných souvislostech. Stěžovatelka však pouze obecně vyjadřuje nesouhlas se závěry krajského soudu, aniž by jakkoliv spороvala jednotlivá zjištění či hodnocení konkrétních důkazů. Její odkazy na judikaturu představují pouze obecná východiska při posuzování unesení důkazního břemene a byt' jsou aplikovatelná na nyní

posuzovanou věc, stěžovatelka již blíže nerozvádí, v čem dle ní krajský soud konkrétně z těchto východisek vybočil. Za těchto okolností Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedené kasační námitky stěžovatelky jsou rovněž nepřijatelné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. a proto je nelze projednat.

III. A Nepřezkoumatelnost

[16] Jde-li o námitky přípustné, stěžovatelka předně namítá, že rozsudek krajského soudu, napadené rozhodnutí i výzva správce daně jsou nepřezkoumatelné. Tvrdí, že výzvu správce daně konkrétně neodůvodnil. Navíc obsahuje odkaz na § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, tudíž je zmatečná. Krajský soud se námitkou nepřezkoumatelnosti výzvy nezabýval. Nevypořádal se ani s námitkou zneužití institutu výzvy. Krajský soud nikterak nezohlednil, že rozhodnutí daňových orgánů jsou nepřezkoumatelná, jelikož mezi jejich závěry a jednotlivými důkazy neexistuje myšlenková syntéza. Převzal pouze argumentaci daňových orgánů a náležitě se nevypořádal s žalobními námitkami. Žalovaný se přitom rovněž nevypořádal s většinou argumentace a námitek stěžovatelky.

[17] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána v případě takového rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (např. rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Rozhodnutí krajského soudu je mimo jiné nepřezkoumatelné i tehdy, přezkoumá-li krajský soud rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které pro chybějící odůvodnění nebo pro nesrozumitelnost vůbec nebylo přezkoumání způsobilé (rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je pak takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. V neposlední řadě se může jednat o takové rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[18] Stěžovatelka v různých částech kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole, rozhodnutí žalovaného a napadeného rozsudku. Tyto námitky jsou přitom velmi obecné. Jak již bylo výše uvedeno, kvalita kasační argumentace do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí (rozsudek NSS ve věci sp. zn. 7 Afs 104/2004; tam uvedené závěry ohledně žalobní argumentace lze použít i ve vztahu k argumentaci kasační). Obecnosti námitek tak odpovídá obecnost jejich vypořádání soudem. Nejvyšší správní soud se proto v míře obecnosti kasačních námitek předně se stěžovatelkou neztotožňuje v tom, že zpráva o daňové kontrole je nepřezkoumatelná, z čehož stěžovatelka dovozuje nicotnost dodatečných platebních výměrů. Nejvyšší správní soud konstatuje, že zpráva o daňové kontrole je dostatečně odůvodněná, byť především v části týkající se hodnocení důkazních prostředků a stanoviska správce daně by nepochybně mohla být konkrétnější a důsledněji vyargumentovaná. Obecnost a stručnost zprávy o daňové kontrole však její

pokračování

nepřezkoumatelnost, či nicotnost napadených výměrů, v dané věci bez dalšího nezakládá. Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje se závěrem krajského soudu v bodě 19. napadeného rozsudku, podle něhož výměry žádným z důvodů nicotnosti netrpí. Stěžovatelka navíc svá obecná tvrzení ani nikterak nekonkretizuje.

[19] Odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů. Žalovaný se v něm vypořádal s podstatou všech námitek stěžovatelky. Tvrzení stěžovatelky, že žalovaný nevychází z toho, že stěžovatelka uzavřela smlouvu s Jet VSK, nikoliv s VSK Technika Brno, není pravdivé. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud dospěl v bodě 19. napadeného rozsudku ke správnému závěru, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné. Jeho přezkoumáním tudíž nezatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Nejvyšší správní soud dále dodává, že i napadený rozsudek se vypořádal s podstatou všech žalobních námitek stěžovatelky. Stěžovatelka navíc, až na níže vypořádané konkrétní námitky nepřezkoumatelnosti, nikterak nespecifikuje, v čem konkrétně shledává nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku či napadeného rozhodnutí, či kterou námitku krajský soud či žalovaný opomněli vypořádat.

[20] K námitkám nepřezkoumatelnosti výzvy správce daně Nejvyšší správní soud konstatuje, že výzva je dostatečně odůvodněná, nikoliv vágní, jak tvrdí stěžovatelka. Ke stejnému závěru přitom dospěl krajský soud v bodě 27. napadeného rozsudku. Neobstojí tak ani tvrzení stěžovatelky, že se krajský soud její námitkou vágnosti výzvy nezabýval. Stěžovatelka fakticky brojí proti tomu, že ve výzvě je část s názvem „*Odůvodnění*“ velice stručná a odkazuje se na svoji výrokovou část. Nejvyšší správní soud ovšem konstatuje, že z výrokové části je jednoznačně zřejmé, které pochybnosti správci daně vznikly a z jakého důvodu. Bylo by nadbytečné, aby tytéž pochybnosti správce daně opětovně uvedl i v odůvodnění. Výzva správce daně proto není nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

[21] K námitce, že správce daně do výzvy uvedl § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, krajský soud v bodě 30. napadeného rozsudku konstatoval, že nemá za to, že tento odkaz způsobuje zmatečnost či nezákonnost výzvy. Vysvětlil, že správce daně vyzval stěžovatelku v souladu s § 92 daňového řádu k prokázání faktické realizace reklamní činnosti, neboť měl o předložených dokladech důvodné pochybnosti. Nejednalo se o dvě odlišné výzvy. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem krajského soudu plně ztotožňuje. Stěžovatelka navíc ani neuvádí, jaký by dle ní měl být rozdíl mezi výzvou podle odst. 3 a 4 odkazovaného ustanovení. Ani z odborné literatury, kterou v této souvislosti cituje, však tvrzený rozpor neplyne. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že § 92 odst. 3 daňového řádu pouze zakotvuje povinnost daňového subjektu prokázat veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních či jiných podáních. Samotná výzva k prokázání skutečností je upravena až v § 92 odst. 4 daňového řádu. Nejvyšší správní soud tak neshledává žádnou vadu ve formulaci výzvy a v důsledku toho ani v napadeném rozsudku. Uvedení obou ustanovení tak nemohlo být pro stěžovatelku jakkoliv matoucí. Správce daně navíc ve výzvě zcela jednoznačně uvedl, které pochybnosti mu vznikly, z jakého důvodu a jednoznačně vymezil, jaké skutečnosti má stěžovatelka prokázat. Ze všech výše uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že výzva není nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost.

[22] Stěžovatelka dále tvrdí, že se krajský soud nevypořádal s námitkou zneužití institutu výzvy. Nejvyšší správní soud konstatuje, že se touto námitkou krajský soud zabýval

převážně v bodech 28. a 29 napadeného rozsudku. Dospěl k závěru, že považuje požadavky správce daně za logické a přiměřené. Správce daně nikterak nerozšířil důkazní břemeno stěžovatelky nad rámec zákona. Stěžovatelka navíc nebyla povinna reagovat na každý z dílčích požadavků správce daně. Záleželo pouze na ní, jakými důkazními prostředky realizaci reklamních služeb prokáže. Nejvyšší správní soud z výše uvedené rekapitulace závěrů krajského soudu dospěl k závěru, že se soud v napadeném rozsudku dostatečně námitkou zneužití institutu výzvy zabýval.

III.B. Výslech svědka

[23] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně zmařil výslech M. Š. K tomu kasační soud v návaznosti na vyjádření žalovaného předně uvádí, že oproti žalovanému tuto námitku přípustnou shledal. Přestože stěžovatelka v této souvislosti převážně opakuje svoji žalobní námitku, nejedná se argumentaci, která by nadále nebyla schopná obstát proti závěrům krajského soudu. Stěžovatelka konkrétně namítá, že správce daně měl svědkovi uložit pořádkovou pokutu či využít jiných zákonných prostředků, aby svědek vypovídal. Nezákonný postup správce daně nemůže jít k její tíži. Krajský soud se s námitkou zmaření výslechu svědka zabýval v bodech 68. až 74. napadeného rozsudku. Soud nejprve popsal zjištěné skutečnosti, tedy že se svědek 10. 1. 2017 dostavil na výslech společně se zmocněnkyní stěžovatelky a třetí osobou. Stěžovatelka nezprostila správce daně mlčenlivosti. Svědkovi proto nebyla umožněna účast jeho poradce na výslechu, a tak se rozhodl nevypovídat. Správce daně proto jednání ukončil. Krajský soud následně konstatoval, že pokud stěžovatelka nezbavila správce daně povinnosti mlčenlivosti a svědek na přítomnosti třetí osoby trval, nebylo provedení svědecké výpovědi možné. Stěžovatelka dále nenavrhovala provedení svědecké výpovědi M. Š. a ani nesdělila správci daně, že by se nějak změnilo její stanovisko ohledně zbavení mlčenlivosti. Soud proto dospěl k závěru, že se daňové orgány nedopustily vady řízení, pokud M. Š. vzhledem k nezměněným skutkovým okolnostem opakovaně nepředvolaly k podání svědecké výpovědi.

[24] Z protokolu o výslechu svědka ze dne 10. 1. 2017, čj. 51853/17/3006-60561-705721 (dále jen „protokol“), v dané věci plyne, že se ústního jednání zúčastnil mimo jiné i V. S. V protokolu jej správce daně označil jako osobu zúčastněnou na správě daní dle § 5 odst. 3 daňového řádu, konkrétně jako třetí osobu. Z protokolu však není zřejmé, z jakého důvodu jej správce daně požádal, aby jednání opustil, zejména považoval-li jej za osobu zúčastněnou na správě daní. Z § 52 odst. 5 písm. c) daňového řádu totiž plyne, že *o porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li úřední osoba informace osobě zúčastněné na správě daní v rozsahu, v jakém jsou její práva a povinnosti správou daní dotčena*. Správce daně proto pochybil, jelikož vyloučil z jednání osobu, kterou sám označuje jako osobu zúčastněnou na správě daní z důvodu neveřejnosti daňového řízení. Pokud jej nepovažoval za osobu zúčastněnou na správě daní, což však nelze z protokolu jednoznačně určit, tak není zřejmé, z jakého důvodu. Svědek navíc tvrdil, že má právo na právní pomoc, z čehož lze usuzovat, že V. S. byl přítomen výslechu právě z důvodu poskytování právní pomoci svědkovi. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s tvrzením svědka v tom, že v daňovém řízení má právo na právní pomoc (srov. rozsudek ze dne 27. 2. 2020, čj. 1 Afs 296/2019-68, bod 35). Rozhodné však je, že správce daně ani dle protokolu blíže nezkoumal, z jakého důvodu se uvedená osoba výslechu účastnila. Nelze tak jednoznačně vyloučit, že V. S. neposkytoval právní pomoc svědkovi, byť stěžovatelka v žalobě tvrdí, že se nejednalo o advokáta či daňového poradce.

pokračování

[25] Nejvyšší správní soud se se stěžovatelkou rovněž ztotožňuje v tom, že zákon předpokládá, že svědek může výpověď odeprít pouze v případě by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým (§ 96 odst. 2 daňového řádu). Jako svědek však nesmí být vyslechnut ani ten, kdo by porušil povinnosti spojené s utajováním informací nebo zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže by byl této povinnosti zproštěn příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má (§ 96 odst. 3 daňového řádu). Z protokolu však ani neplyne, z jakého důvodu správce daně výslech svědka ukončil. Nejvyšší správní soud k vedení výslechu svědka proto konstatuje, že správce daně pochybil. Neztotožňuje se tak ani se závěry krajského soudu, podle nichž správce daně dané řízení nezatížil vadou. K tomu je však třeba dodat, že vada správního (daňového) řízení ještě není bez dalšího vždy důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu, popř. i napadeného rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2018, čj. 8 As 190/2017-37, bod 19). Nejvyšší správní soud se proto zabýval tím, zda vadný postup správce daně při výslechu svědka mohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí

[26] Ze spisu plyne, že správce daně vyslechl M. Š. v daňovém řízení již dvakrát (ve stejný den), konkrétně 13. 12. 2016. Z protokolů o výslechu svědka ze dne 13. 12. 2016, čj. 4691928/16/3006-60561-705721 a 4692057/16/3006-60561-705721, plyne, že M. Š. vypovídal jako bývalý jednatel obchodní korporace Jet VSK, tedy jako jednatel tvrzeného přímého dodavatele reklamního plnění. Správce daně se jej ovšem dotazoval rovněž na okolnosti týkající se jeho působení u tvrzeného subdodavatele reklamního plnění, společnosti VSK Centrum s. r. o., kde působil jako společník. Na tyto dotazy však svědek odmítl odpovídat, jelikož byl předvolán pouze ve vztahu k jeho působení u společnosti Jet VSK. Ve své výpovědi rovněž uvedl, že pokud se jej chce správce daně dotazovat na činnost společnosti VSK Centrum, nechť jej předvolá znovu. Na otázku správce daně, zda by se na tento výslech dostavil, odpověděl ano. Správce daně jej tedy opětovně předvolal. Svědek však nevypovídal, jelikož správce daně neumožnil účast na výslechu třetí osobě (viz rekapitulace v bodě [23]).

[27] Stěžovatelka v kasační stížnosti k významu dalšího výslechu daného svědka (tedy k vlivu vady na zákonnost rozhodnutí) pouze tvrdí, že M. Š. je svědek, který mohl „zásadně přispět svojí výpovědí“. Toto obecné tvrzení však nikterak nekonkretizuje. Není proto zřejmé, z jakého důvodu by výpověď společníka tvrzeného subdodavatele mohla prokázat, že se plnění uskutečnilo dle tvrzení stěžovatelky. Nejvyšší správní soud připouští, že výslech M. Š. by mohl být způsobilý potvrdit některá tvrzení stěžovatelky sporované správcem daně (např. jaké bylo oprávnění VSK Centrum nabízet reklamní plnění hokejového klubu VSK Technika Brno), což by mohlo mít vliv na případné vyjasnění řetězce společností přeprodávajících reklamní plnění. Rozhodné pro nyní projednávanou věc však není to, jak probíhal pře prodej reklamy, či jaká byla konkrétní činnost společnosti VSK Centrum. V nyní posuzované věci daňové orgány ověřili z aktuálních stránek i z archivu webových stránek www.hctechnika.cz, že zde stěžovatelka svoji reklamu neměla. Co se týče reklamy v hokejové hale, nevyjasněný zůstal zejména rozsah plnění, tedy zda reklama stěžovatelky visela v hokejové hale po celé období. Výslech téže osoby v pozici jednatele tvrzeného přímého dodavatele přitom rozsah plnění nepotvrdil. Z povahy věci je přitom zřejmé, že výslech společníka tvrzeného subdodavatele, navíc stejné osoby jakožto již opakovaně vyslechnutého jednatele tvrzeného dodavatele (jenž přitom je ze svého postavení k dotčenému plnění a stěžovatelce bližší), jen stěží mohl do řízení přinést nové informace týkající se rozsahu plnění. Stěžovatelka navíc nikterak nespornuje závěr krajského soudu, že

opakovaný výslech M. Š., coby společníka VSK Centrum, nenavrhovala. V daňovém řízení jej přitom mohla navrhnout a v souladu s § 92 odst. 6 správci daně sdělit, které skutečnosti hodlá tímto výslechem prokázat nebo vysvětlit. To však neučinila. Nikde ani nevysvětlila, nejen v daňovém řízení (včetně řízení odvolacího), ale ani v žalobě a následně v kasační stížnosti, co by měl tento svědek prokázat. Nejvyšší správní soud tak v návaznosti na výše uvedené dospěl k závěru, že opakovaný výslech téhož svědka, navíc ve vzdálenějším postavení od stěžovatelky, by nebyl způsobilý podstatně ovlivnit závěry v nyní posuzované věci. Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud, přestože korigoval dílčí závěr krajského soudu, dospěl k závěru, že vada řízení spočívající v nesprávně provedeném výslechu svědka neměla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí či napadeného rozsudku. Tedy ani námitku týkající se uvedeného výslechu kasační soud důvodnou neshledal.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. června 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu