ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Pavla Molka a soudců Lenky Bursíkové (soudkyně zpravodajka) a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **BERAN JIŘÍ, s. r. o.**, se sídlem Pod Viaduktem 55, Trutnov, zast. JUDr. Marií Martinovou, advokátkou se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2024, č. j. 20516/24/5300-21441-712599, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2024, č. j. 31 Af 9/2024-40,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] NSS v této věci řešil otázku, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala, že si uplatnila nároky na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) v souladu se zákonem. Sporné bylo zejména hodnocení svědeckých výpovědí. Dále se NSS zabýval tím, zda bylo vadou řízení, pokud správce daně nevyhověl žádosti o odročení výslechu svědka (kvůli oslavě narozenin zástupce daňového subjektu plánované na den před výslechem) a žádosti o opakování výslechu.

[2] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj jako správce daně po provedené daňové kontrole doměřil žalobkyni třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 21. 2. 2023 DPH za zdaňovací období květen, srpen a září 2019 z daňových dokladů týkajících se prezentace reklamních spotů na elektronických panelech v Praze od dodavatele KATRION s.r.o. (dále jen „Katrion“). Současně žalobkyni stanovil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně. Podle správce daně žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění reklamních plnění.

[3] Odvolání žalobkyně zamítl žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím a dodatečné platební výměry potvrdil.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[5] Krajský soud konstatoval, že vypovídací síla provedených důkazů je slabá. Svědci na podporu svých tvrzení nepředložili žádný další hodnověrný důkaz (např. knihy jízd, ze kterých by plynulo, že se skutečně pohybovali v místech, kde byly billboardy). Svědecké výpovědi byly v rozporu s tvrzeními výkonné ředitelky společnosti Plus Production Prague s. r. o. (dále jen „Plus Production"), která provozovala reklamní elektronické panely. Ta uvedla, že v daných zdaňovacích obdobích nebyl spot „Beran" zobrazován. Společnost Katrion objednala zobrazování reklamního spotu žalobkyně na červen 2020.

[6] Podle krajského soudu správce daně dostatečně zdůvodnil, proč nevyhověl žádosti o odročení výslechu svědka Tomáše Wintera (jednatel Katrion od 27. 5. 2019), a tyto důvody zástupci žalobkyně řádně sdělil. Soukromá oslava narozenin zástupce žalobkyně, která se navíc konala den před samotným výslechem, není důvodem pro odročení výslechu. Zástupce žalobkyně měl dost času, aby na nevyhovění žádosti mohl reagovat. To, že žalobkyně nesouhlasí s dalším zastoupením, uvedla až v žalobě, takže tuto informaci nemohl správce daně při svých úvahách zohlednit.

[7] Jednatel Katrion vypověděl, že tato společnost nabízela reklamu na billboardech. Nic konkrétního (tedy jakou reklamu a komu) nevěděl. Uvedl, že na reklamních plněních pro žalobkyni se nijak nepodílel, nekontroloval, zda v daných zdaňovacích obdobích probíhala na billboardech reklama pro žalobkyni. Společnost Plus Production ani její výkonnou ředitelku neznal. Podle krajského soudu nebyl důvod pro opakování výslechu tohoto svědka. Za nové skutečnosti nelze považovat dotazy, které hodlal zástupce žalobkyně při výslechu položit, jak dodatečně sdělil. Stejně tak neshledal krajský soud důvody pro opakování výslechu svědka Luďka Blandy (jednatel Katrion do 27. 5. 2019). Svědek potvrdil přípravu reklamní kampaně pro žalobkyni, současně však uvedl, že žádnou dokumentaci o kontrole reklamy nevedl. Z dalšího průběhu důkazního řízení nevyplynuly žádné nové okolnosti, které by vyžadovaly provedení opakovaného výslechu tohoto svědka.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (stěžovatelka) v kasační stížnosti namítá, že krajský soud postavil závěr o neprokázání přijetí deklarovaného plnění na jediném důkazu znějícím ve stěžovatelčin neprospěch (svědecká výpověď Kláry Choulíkové, výkonné ředitelky Plus Production) a důkazy v její prospěch (daňové doklady, smlouvu o reklamě včetně dodatků, zaplacení za reklamu, videozáznamy o promítání reklamy na čtyřech panelech v Praze, výpovědi svědků Blandy, Z. a S.) považoval za neprůkazné. Svědkyně Choulíková svá tvrzení nedoložila „výstupem ze systému". Současně svědkyně uvedla, že bylo možné zobrazování reklamních spotů i bez vědomí Plus Production, záznamy o kontrolách neevidují, nelze dohledat, kdo v daných zdaňovacích obdobích koupil časový prostor, u kterého nebyl znám obsah vysílání, nelze dohledat obsah dodávky k určitému odběrateli. Co si společnost Katrion objednala, to se vyfakturovalo. Oproti tomu výpovědi svědků Blandy, Z. a S. nepovažoval krajský soud kvůli nedoložení listinných důkazů za průkazné. Takové hodnocení důkazů je

selektivní. Svědci potvrdili zobrazování reklamního spotu a svědek Blanda popřel tvrzení svědkyně Choulíkové o jeho nezobrazování. Předložené videozáznamy dokládají promítání reklamy na čtyřech panelech v Praze. Stěžovatelka tedy důkazy v poměru 1 : 4 doložila zobrazování reklamního spotu v daných zdaňovacích obdobích. Daňové orgány nevyzvaly svědky, aby svá tvrzení doložili listinami. Nevyzvaly k poskytnutí dokladů ani celní správu, která jimi podle svědka Blandy měla disponovat. Rozpory ve svědeckých výpovědích měl vyřešit žalovaný. Krajský soud přehlédl, že svědkyně Choulíková může mít zájem na tvrzení o nezobrazování reklamního spotu Beran, protože mohla nepřiznat ke zdanění tržbu od společnosti Katrion za tento reklamní spot. Daňové orgány nedbaly na skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

[9] Co se týče odmítnutí odložit provedení svědecké výpovědi, pak pokud krajský soud připustil, že dopředu plánovaná dovolená je omluvitelným důvodem nepřítomnosti na jednání, pak i dopředu plánovaná oslava narozenin věku 55 let musí být omluvitelným důvodem, protože dovolená i oslava jsou obě předem naplánované zábavy. Je to věk, kdy si člověk váží každého dne, kdy tu je, a další den tu být nemusí. Za situace, kdy oslava narozenin Ing. Radka Lančíka (stěžovatelčin zástupce v daňovém řízení) byla spojena s konzumací alkoholu, existovalo nejen riziko zbytkového alkoholu při řízení vozidla ráno 20. 2. 2024 na cestě z Brna do Mladé Boleslavi, ale dostavit se v 8:30 do Mladé Boleslavi znamenalo vyjíždět z Brna v 5 hodin s rezervou na průjezd Prahou, takže po oslavě narozenin by Ing. Radek Lančík stěží u výslechu svědka podal kvalitní výkon, pokud by za sebou měl 3 hodiny spánku. Je logické, že stěžovatelčin zástupce v žádosti o odročení výslechu výslovně nesdělil stěžovatelčin nesouhlas s dalším zastoupením. Kdyby totiž existovala možnost dalšího zastoupení, nežádal by zástupce o odročení výslechu. Podle stěžovatelky by se vůbec nic nestalo, pokud by správce daně svědeckou výpověď posunul o dva týdny. Stěžovatelčin požadavek byl přiměřený i s ohledem na to, že odvolací řízení trvalo více než rok a žalovaný o odvolání rozhodl až dne 28. 6. 2024. Krajský soud měl projevit určitou míru spolupráce a vstřícnosti a umožnit opakování výslechu svědka Wintera, aby se jej mohl zúčastnit stěžovatelčin zástupce a klást svědkovi otázky. Stěžovatelka dále předestírá otázky, které by její zástupce tomuto svědkovi položil, pokud by se mohl výslechu zúčastnit. Neumožnění účasti stěžovatelčina zástupce na výslechu je vadou řízení způsobující nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Krajský soud nemohl předjímat, že výpověď tohoto svědka neodstraní pochybnosti o prokázání přijetí reklamy.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že úvahy o neprokázání přijetí reklamy stály na komplexním posouzení předložených důkazů včetně svědeckých výpovědí. Formální listinné podklady nebyly podpořeny dalšími důkazy, videozáznamy neprokázaly, že jde o reklamy v daných zdaňovacích obdobích. Stěžovatelčini zaměstnanci sice potvrdili existenci reklamních spotů, současně však vypověděli, že o kontrole nemají žádnou dokumentaci a vysílání reklamy kontrolovali jen vizuálně. Svědkyně Choulíková vyloučila, že by v daných zdaňovacích obdobích byl na reklamních plochách společnosti Plus Production vysílán stěžovatelčin reklamní spot. Uvedla, že společnost Katrion si objednala kampaň pro stěžovatelku pouze na červen 2020. Nebylo povinností správce daně zjišťovat, zda má tato svědkyně zájem na výsledku řízení či jaká byla její motivace. Výpověď svědka Z. byla zpochybněna tím, že na křižovatku Anděl v Praze nebylo možné v roce 2019 vjet autem.

[11] Podle žalovaného jde stěžovatelkou uváděný důvod pro odročení výslechu nad rámec důvodů akceptovatelných pro změnu termínu konání svědecké výpovědi. Pokud stěžovatelčin zástupce počítal s požitím většího množství alkoholu na své oslavě, která se konala den před plánovaným výslechem, mohl někoho požádat, aby jej k výslechu zavezl, případně mohl na místo odcestovat veřejnou dopravou. Především však mohl požádat o účast na výslechu substitučního zástupce. Nemožnost Ing. Lančíka řídit na místo konání výslechu svědka kvůli intoxikaci není omluvitelným důvodem. To nemůže zpochybnit ani argumentace, že stěžovatelčin zástupce slavil 55. narozeniny, které mají z blíže nekonkretizovaných důvodů představovat jistý milník v lidském životě. Stěžovatelka měla dost času, aby na nevyhovění žádosti o odročení výslechu reagovala. K opakování svědecké výpovědi pana Wintera nebyl důvod.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] NSS připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Kasačnímu soudu nepřísluší v kasačním řízení přezkoumávat opětovně rozhodnutí žalovaného v rozsahu přezkumu provedeného krajským soudem. Předmětem přezkumu může být toliko to, zda rozhodnutí krajského soudu k námitkám uvedeným v kasační stížnosti obstojí (rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 Afs 251/2020-29). NSS je povolán pouze k přezkumu v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno zásadou dispoziční. Z tohoto hlediska kasační námitky, které v podstatě jen opakují žalobní tvrzení a alespoň v minimální míře nereagují na argumentaci krajského soudu, nepředstavují důvody podle § 103 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a jsou proto nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. [shodně nález ÚS ze dne 14. 5. 2024, sp. zn. IV. ÚS 623/23 (ve znění opravného usnesení ze dne 19. 6. 2024), bod 17]. Stejně tak jsou podle posledně citovaného ustanovení nepřípustné námitky, které stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. To je případ mnoha z námitek uplatněných v nyní projednávané kasační stížnosti. Protože se ale prolínají s dalšími přípustně uplatněnými námitkami, vyjádří se k otázce nepřípustnosti NSS níže v rámci vypořádání jednotlivých okruhů kasačních námitek.

III.a) Hodnocení důkazů

[14] Stěžovatelka v prvním okruhu kasačních námitek zpochybňuje způsob, jakým krajský soud hodnotil svědecké výpovědi. Vytýká krajskému soudu, že „přisvědčil“ výpovědi svědkyně Choulíkové a naopak další důkazy vyznívající ve prospěch stěžovatelky považoval za neprůkazné. Zdůrazňuje, že krajský soud neměl po svědcích požadovat, aby svá tvrzení doložili listinnými podklady.

[15] NSS k těmto námitkám připomíná, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. s. ř. s.) soud přezkoumává správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Posláním správních soudů je chránit veřejná subjektivní práva, nikoli vykonávat všeobecný dozor nad zákonností jednání veřejné správy. Byť mohou správní soudy v souladu s principem plné jurisdikce na základě řádně uplatněných námitek věc autonomně posoudit jak po právní, tak po skutkové stránce, nesmí se stát „správním

orgánem třetího stupně“ (rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2021, č. j. 10 Afs 352/2019-26, č. 4243/2021 Sb. NSS, bod 24 a násl.).

[16] Aplikováno na nyní projednávanou věc, úkolem krajského soudu nebylo znovu posoudit a hodnotit veškeré důkazy obsažené v daňovém spisu a na jejich základě učinit vlastní závěr ohledně unesení důkazního břemene stěžovatelkou, resp. daňovými orgány, jak nesprávně dovozuje stěžovatelka v kasační stížnosti. Jeho úkolem bylo na základě řádně uplatněných žalobních námitek posoudit zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Pokud se až v kasační stížnosti stěžovatelka domáhá komplexního přezkumu provedeného dokazování, vážení důkazů svědčících v její prospěch oproti důkazům v její neprospěch, zohlednění dříve nenamítaných aspektů některých svědeckých výpovědí (zejména svědkyně Choulíkové a svědka Blandy) atd., jsou takové námitky podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné. Současně pak nelze krajskému soudu vytýkat, že se k těmto námitkám nevyjádřil.

[17] Stěžovatelka v žalobě stran hodnocení důkazů namítala, že 1) zpochybnění výpovědi svědka Z. s poukazem na dopravní značení na Andělu není relevantní, a že 2) nesouhlasí s provedeným vyhodnocením svědeckých výpovědí založeným na závěru, „že svědci nedoložili svá ústní tvrzení“.

[18] Proti znevěrohodnění výpovědi svědka Z., který mimo jiné tvrdil, že jezdil v hustém provozu okolo billboardu v Praze na Andělu a reklamní spot zde viděl, ačkoli podle zjištění správce daně byl v roce 2019 do tohoto místa vjezd zakázán, již stěžovatelka v kasační stížnosti nebrojí. Touto otázkou se proto NSS nemůže zabývat a vychází bez dalšího z toho, že daná svědecká výpověď je nevěrohodná. V různých modifikacích však stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že po svědcích Blandovi, Z. a S. požadoval, aby svá tvrzení doložili listinami, což je podle stěžovatelky v rozporu se závěry judikatury.

[19] NSS se stěžovatelkou obecně souhlasí, že svědek vypovídá o tom, co svými smysly vnímal, a nemusí již tedy svoji výpověď podpořit jakýmikoliv listinnými doklady (viz stěžovatelkou opakovaně zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 10. 5. 2006, č. j. 1 Afs 31/2005-99).

[20] Nicméně za situace, kdy je výpověď zcela obecná a v rozporu s dalšími provedenými důkazy, pozbývá zásadním způsobem vypovídací hodnotu (opět rozsudek NSS č. j. 1 Afs 31/2005-99). Stěžovatelka závěry napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného dezinterpretuje v tom smyslu, že stěžejním problémem při hodnocení svědeckých výpovědí bylo to, že svědci svá tvrzení nedoložili dalšími listinami. Tak tomu ale není.

[21] Krajský soud i žalovaný svědecké výpovědi hodnotili v kontextu dalších provedených důkazů a uzavřeli, že nejsou hodnověrným důkazem prokazujícím faktické uskutečnění reklamních služeb.

[22] Na jedné straně zde byla výpověď výkonné ředitelky provozovatele reklamních zařízení, která uvedla, že v daných zdaňovacích obdobích reklamní spoty stěžovatelky provozovatel nevysílal. Potvrdila jen dodání reklamních služeb v červnu 2020. K tomu přiložila i videozáznam. Oproti tomu videozáznam doložený stěžovatelkou nebylo možno jednoznačně spojit s dotčenými zdaňovacími obdobími. Shodoval se naopak s tím, co mělo být na reklamních panelech vysíláno až v roce 2020. Sama stěžovatelka žádnou další

dokumentaci zachycující reklamní spoty nepředložila. I jednatel dodavatele (společnost Katrion) uvedl, že žádnou takovou dokumentaci nemá, reklamy kontroloval jen vizuálně. Ve zbytku vypovídal zcela nekonkrétně, stejně jako další jednatel této společnosti (pan Winter).

[23] Výpověď stěžovatelčina zaměstnance, řidiče a dispečera pana Z. byla znevěrohodněna (viz výše). Stěžovatelčin hlavní účetní, pan S., pak vypověděl jen to, že ke kontrole billboardů jej jednatel stěžovatelky pověřil v dubnu 2019 a dále je kontroloval při soukromých cestách přes Prahu v červnu 2019 (DPH byla stěžovatelce doměřena za zdaňovací období květen, srpen a září 2019), žádnou dokumentaci o kontrole nepořizoval.

[24] Pokud za této situace krajský soud a žalovaný dospěli k závěru, že vypovídací hodnota svědeckých výpovědí byla slabá, nelze takovému hodnocení nic vytknout. Jejich související úvaha spočívající v tom, že kdyby svědci předložili doklady z kontrol reklamních plnění, byla by důkazní pozice stěžovatelky posílena, je v tomto ohledu zcela logická. Samozřejmě nic nebránilo stěžovatelce, aby takové podklady předložila sama, to ovšem neučinila. Nicméně i bez dané doplňující úvahy (ohledně absence dalších podkladů prokazujících to, co tvrdili svědci) by byl závěr krajského soudu i žalovaného stejný. Tedy, že svědecké výpovědi (hodnocené v kontextu dalších důkazů) faktické uskutečnění reklamních plnění neprokazují. Dovětkem, že tvrzení svědků nebyla podpořena dalšími důkazy, je tedy vyjádřeno jen to, že stěžovatelka své důkazní břemeno ve výsledku neunesla.

[25] Námitky, podle kterých měly daňové orgány vyzvat svědky, aby svá tvrzení doložili listinami, případně vyzvat k předložení těchto listin celní správu, stěžovatelka neuplatnila v žalobě, proto jsou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné. Ze stejného důvodu jsou nepřípustné i námitky, podle kterých měl žalovaný „vyřešit rozpory ve výpovědích“ a podle kterých mohla mít svědkyně Choulíková zájem vypovídat tak, že v daných zdaňovacích obdobích stěžovatelčin reklamní spot nebyl zobrazován. V žalobě pak stěžovatelka neuplatnila ani námitky, podle kterých svědkyně Choulíková měla vypovědět, že bylo možné zobrazovat reklamní spoty i bez vědomí společnosti Plus Production, nelze dohledat obsah dodávky k určitému odběrateli ani kdo si koupil časový prostor, u kterého nebyl znám obsah vysílání v daných zdaňovacích obdobích a že svědek Blanda popřel tvrzení svědkyně Choulíkové o nezobrazování reklamního spotu Beran. Těmito tvrzeními se proto NSS nemůže zabývat.

III.b) Neodročení výslechu svědka a neprovedení opakovaného výslechu

[26] Ve druhém okruhu kasačních námitek stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že správce daně nepochybil, pokud nevyhověl žádosti o odročení výslechu svědka Wintera (jednatel Katrion od 27. 5. 2019).

[27] Ze správního spisu plyne, že Ing. Lančík převzal zastoupení stěžovatelky v daňovém řízení dne 14. 1. 2024. Dne 31. 1. 2024 jej správce daně vyrozuměl, že dne 20. 2. 2024 od 8.30 hod. na Územním pracovišti v Mladé Boleslavi provede výslech svědka Tomáše Wintera. Termín výslechu navrhl správci daně svědek telefonicky. Téhož dne požádal stěžovatelčin zástupce o odročení výslechu na 7. 3. 2024. Jako důvod pro odročení uvedl, že dne 19. 2. 2024 se koná oslava jeho narozenin a je zde riziko zbytkového alkoholu při řízení vozidla ráno 20. 2. 2024 na cestě z Brna do Mladé Boleslavi. Dne 2. 2. 2024 správce daně

stěžovatelčině zástupci sdělil, že jeho žádost považuje za neodůvodněnou. Vyrozumění o výslechu svědka mu bylo doručeno s časovým předstihem dvaceti dnů. Tato doba je dostatečná, aby zástupce zvolil jinou možnost, jak využít práva být přítomen výslechu svědka. Výslech následně proběhl v plánovaném termínu. Stěžovatelka ani její zástupce mu nebyli přítomni.

[28] Podle § 96 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, o čemž jej správce daně musí včas vyrozumět, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. Přestože o konání výslechu musí být daňový subjekt pouze vyrozuměn, lze za souladný se zásadami vstřícnosti, poučovací a spolupráce zakotvenými v § 6 odst. 2 až 4 daňového řádu označit takový postup správce daně, kdy se snaží s termíny výslechů vyhovět časovým možnostem daňového subjektu a jeho právního zástupce. Akceptovat žádost o odročení výslechu svědka lze pouze z omluvitelných důvodů – v situaci, kdy účastník řízení či jeho zástupce okolnosti znemožňující mu účast sám nezaviní. NSS zde přiměřeně poukazuje na judikaturu týkající se žádostí o odročení soudního jednání (rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2023, č. j. 5 As 32/2023-59, bod 48), podle které k odročení může obecně dojít ve dvou situacích: první z nich je případ, kdy nařízené jednání (resp. výslech svědka) připadne na den, na který již měl účastník řízení či jeho zástupce naplánovánu jinou neslučitelnou akci (např. jednání v jiné věci, pracovní cestu či dovolenou). Druhou skupinu důvodů relevantních pro omluvu a odročení jednání (výslechu svědka) představují okolnosti nezávislé na vůli účastníka či jeho zástupce, typicky úraz či nemoc znemožňující jeho účast na procesním úkonu. Tyto důvody musí daňový subjekt, resp. jeho zástupce dostatečně konkrétně a včas tvrdit a doložit a současně vysvětlit, proč nelze zajistit substituta (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2023, č. j. 5 Afs 417/2021-40, bod 19). Povinností daňových orgánů však není žádosti o odročení výslechu svědka v každém případě vyhovět. Ani nevyhovění žádosti o odročení výslechu svědka nebrání v uskutečnění práva daňového subjektu být tomuto výslechu (osobně či prostřednictvím svého zástupce) přítomen a klást svědku otázky (např. rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2019, č. j. 1 Afs 458/2018-42, č. 3965/2020 Sb. NSS, bod 21).

[29] V posuzované věci je sporné, zda oslava narozenin zástupce daňového subjektu den před konáním výslechu byla omluvitelným důvodem, pro který měl správce daně vyhovět žádosti o odročení výslechu. NSS se s krajským soudem i žalovaným shoduje, že nikoli.

[30] NSS nezpochybňuje, že dopředu plánovaná dovolená je obecně omluvitelným důvodem pro odročení jednání, resp. výslechu svědka (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2025, č. j. 4 Afs 393/2023-70, bod 61), jak připomíná stěžovatelka. S touto situací však nelze bez dalšího srovnávat soukromou narozeninovou oslavu, která se koná den před plánovaným výslechem. Zatímco pobyt na dovolené je zpravidla dlouhodobější záležitostí, která fakticky znemožňuje účastníkovi či jeho zástupci dostavit se k procesnímu úkonu (ať již proto, že je v zahraničí, nebo se jednoduše rekreuje, a tedy nepracuje), jednorázová akce typu oslava narozenin tuto komplikaci nepřináší. Současně je zřejmé, že dovolená „něco stojí“ – požadovat její zrušení (přesunutí na jiný termín a tím ztrátu již vynaložených prostředků (na cestu, ubytování atd.) by bylo od správce daně zjevně nevstřícné a rozporné se zásadou minimalizace nákladů účastníků řízení. V případě jednorázové oslavy zpravidla změna termínu nevyvolává žádné významnější náklady.

[31] NSS připouští, že oslava narozenin může být svým charakterem a náklady s ní spojenými v některých případech srovnatelná s plánovanou dovolenou. V takovém případě je ale na účastníkovi (jeho zástupci), aby tyto podstatné okolnosti tvrdil a doložil tak, aby mohl správce daně kvalifikovaně zvážit, zda zde jsou omluvitelné důvody, pro které je nutno žádosti o odročení výslechu vyhovět (obdobně rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2023, č. j. 10 Afs 354/2022-98, bod 11). Žádnou takovou aktivitu (konkrétnější tvrzení a jejich doložení) však stěžovatelčin zástupce v souvislosti se svou žádostí o odročení výslechu (a to ani poté, co zjistil, že jí správce daně nevyhověl) nevyvinul. Netvrdil-li žádné mimořádné okolnosti vztahující se k oslavě, není zřejmé, proč by ji nebylo možné přesunout na vhodnější termín.

[32] V takovém případě lze také souhlasit s vyjádřením žalovaného, že pokud i v této situaci na termínu oslavy trval, je ospravedlnitelné, aby si případně zajistil (s ohledem na zástupcem očekávaný průběh oslavy ústící v hojnou konzumaci alkoholu a nedostatek spánku) odvoz do místa výslechu. Stejně tak mohl uzpůsobit průběh oslavy tak, aby následující den nevstával pouze po třech hodinách spánku či se zbytkovým alkoholem, jak uvádí v kasační stížnosti. Pokud stěžovatelčin zástupce oslavu naplánoval na pondělí (19. 2. 2024) večer, musel si být jistě vědom možného rizika, že jej v úterý budou čekat povinnosti spojené s jeho postavením zástupce (daňového poradce).

[33] V nyní posuzované věci pak NSS považuje za podstatné, že správce daně stěžovatelčina zástupce informoval o nevyhovění jeho žádosti s dostatečným předstihem (18 dní) před konáním výslechu. Ten tak měl dost času pro zajištění substituce. NSS nepovažuje za důvodné tvrzení, že zajištění substituta by bylo neekonomické a časově náročné. Projednávaná věc se po stránce skutkové ani právní nevymyká svou obtížností případům, které daňoví poradci běžně řeší. Pro účast na výslechu svědka navíc nebyla nezbytná kompletní znalost nyní projednávané věci. Jak stěžovatelčin zástupce sám uvádí, svědka Wintera hodlal konfrontovat zejména ve vztahu k jeho tvrzením o způsobu jeho fungování jako jednatele společnosti Katrion. NSS pak připomíná, že pro případné instruování substituta poskytl správce daně stěžovatelčinu zástupci dostatečný časový prostor. Neméně významnou okolností na druhé straně je i to, že správce daně musel slaďovat nejen časové možnosti stěžovatelky a jejího zástupce, ale také svědka.

[34] NSS nezpochybňuje, že odvolací řízení se vedlo více než rok a žalovaný o odvolání rozhodl přibližně čtyři měsíce po výslechu svědka, jak připomíná v kasační stížnosti stěžovatelka. To ale nic nemění na shora uvedeném, tedy že postup správce daně v souvislosti s vyřizováním stěžovatelčiny žádosti o odročení výslechu nebyl nezákonný a stěžovatelka, resp. její zástupce nebyli připraveni o možnost být přítomni výslechu svědka, která jim plyne ze zákona. Časový odstup mezi výslechem svědka a následným vydáním rozhodnutí o odvolání není skutečností, kterou by měl správce daně při hodnocení důvodnosti žádosti o odročení výslechu zvažovat (ostatně správce daně ani v době rozhodování o žádosti o odročení nemůže vědět, kdy jemu nadřízený orgán, tj. žalovaný o odvolání rozhodne, resp. jak bude v odvolacím řízení dále postupovat). Správce daně stěžovatelčinu zástupci včas sdělil, že jeho žádosti nevyhoví a proč, a zástupce tak měl dostatek času se této procesní situaci přizpůsobit. Nemůže být proto důvodná ani námitka, že neumožnění účasti na výslechu je vadou řízení s vlivem na zákonnost a že jej bylo třeba opakovat.

[35] Opakování výslechu svědka je zásadně možné pouze tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl proveden v jiném daňovém řízení a

jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu, nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci (rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018-42, bod 28 a tam citovaná judikatura). Nic takového stěžovatelka netvrdila. Stěžovatelka uvádí, že při opakovaném výslechu se hodlala svědka tázat na okolnosti jeho působení jako jednatele společnosti Katrion. K těmto skutečnostem však již svědek vypovídal dne 20. 2. 2024. Otázky, které stěžovatelka formulovala v žalobě, resp. kasační stížnosti a které hodlala položit svědkovi, nejsou novými, dosud neprojednanými okolnostmi, jak správně uzavřel krajský soud. Jde k tíži stěžovatelky, resp. jejího zástupce, pokud nebyli přítomni výslechu svědku (přestože je správce daně řádně a v souladu se zákonem informoval o tom, že nebude k jejich žádosti odročen) a nevyužili možnosti klást mu při této příležitosti otázky.

[36] Neaktivitu stěžovatelčina zástupce při zajištění přítomnosti u výslechu svědka, o němž byl řádně vyrozuměn, nelze zhojit pozdější žádostí o opakování tohoto výsledku. Stěžovatelka se touto námitkou fakticky snaží zvrátit důsledky nevyhovění její žádosti o odročení výslechu. K tomu ale opakování svědeckého výslechu neslouží. NSS nezpochybňuje, že by dotazy, které zástupce hodlal svědkovi položit, „měly smysl“. To ale není důvodem pro opakování svědecké výpovědi, které se zástupce z důvodů, které nelze považovat za omluvitelné, napoprvé nezúčastnil.

[37] Pokud stěžovatelka namítá, že krajský soud nemohl předjímat, že by opakovanou výpovědí tohoto svědka za přítomnosti stěžovatelčina zástupce nemohly být odstraněny pochybnosti správce daně, lze s tím souhlasit. Z odůvodnění napadeného rozsudku však neplyne, že by se krajský soud takového nepřípustného apriorního hodnocení neprovedené opakované výpovědi dopustil. Není proto případný stěžovatelčin odkaz na rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 136/2020-70, který řešil situaci, kdy správce daně spekuloval, co by (ne)vyplynulo z neprovedených svědeckých výpovědí. Krajský soud hodnotil pouze obsah výpovědi, která proběhla dne 20. 2. 2024. Shodně s žalovaným uzavřel, že svědek Winter vypovídal zcela nekonkrétně (nevěděl, jakou reklamu a komu společnost Katrion nabízela, nepamatoval si, jaké smlouvy podepisoval, uvedl, že se na realizaci reklam pro stěžovatelku nijak nepodílel, společnost Plus Production ani Kláru Choulíkovou neznal atd.). Krajský soud proto uzavřel, že jeho výpověď pochybnosti správce daně neodstranila. Na takovém hodnocení nespatřuje NSS nic nezákonného.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[39] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. NSS mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 26. listopadu 2025

Pavel Molek

předseda senátu