

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudců Mgr. Kamila Tojnera a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **CZT, a. s.,** se sídlem Piletická 486, Hradec Králové, zastoupena JUDr. Vladimírem Dvořáčkem, advokátem se sídlem Sokolovská 32/22, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2015, č. j. 9615/15/5200-11432-701175, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 19. 4. 2017, č. j. 52 Af 20/2015 – 233, doplněného opravným usnesením Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 28. 4. 2017, č. j. 52 Af 20/2015 – 259,

takto:

I. Kasační stížnost proti výroku I rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 19. 4. 2017, č. j. 52 Af 20/2015 – 233, doplněného opravným usnesením ze dne 28. 4. 2017, č. j. 52 Af 20/2015 – 259, **se odmítá.**

II. Kasační stížnost proti výroku II a III rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 19. 4. 2017, č. j. 52 Af 20/2015 – 233, doplněného opravným usnesením ze dne 28. 4. 2017, č. j. 52 Af 20/2015 – 259, **se zamítá.**

III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Dne 18. 3. 2008 byla zahájena kontrola daně z příjmu právnických osob žalobkyně za zdaňovací období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006. Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob a dodatečným výměrem na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006 ze dne 6. 5. 2010, č. j. 114553/10/248912604202, Finanční úřad v Pardubicích (dále jen „správce daně“) dodatečně vyměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 636.960 Kč a rozhodl, že se žalobkyni dodatečně zrušuje daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 9.958.336 Kč. Žalobkyni byla dále uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 127.392 Kč, a 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 497.916 Kč, celkem penále 625.308 Kč.

[2] Správce daně vyloučil z daňových nákladů za propagaci a reklamu žalobkyně z celkové částky 12.845.708,10 Kč náklady ve výši 10.910.218,29 Kč. Ze sedmi dokladů od společnosti LETKA TEAM, a. s. (dále jen "LETKA TEAM"), vyloučil buď jednotlivou položku nebo celou částku deklarovanou na dokladu, neboť dle jeho názoru žalobkyně neprokázala, že jí tyto náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů, jak stanoví § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen "zákon o daních z příjmů"). V důsledku toho zvýšil základ daně podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů o částku ve výši 10.910.218,29 Kč. Správce daně prověřoval, zda došlo ke skutečnému poskytnutí reklamy, zda byl dodán deklarovaný rozsah reklamních služeb a zda tyto reklamní služby byly poskytnuty ve zdaňovacím období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006. Společnost LETKA TEAM tyto služby nezajišťovala sama, ale většinou pomocí jiných subjektů, z největší části společnost DVP Media, spol. s r. o. (dále jen "DVP Media").

[3] Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 11. 3. 2011, č. j. 1225/11-1200-607208.

[4] Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji zamítl rozsudkem ze dne 29. 3. 2012, č. j. 31 Af 55/2011 – 118.

[5] Rozsudkem ze dne 11. 10. 2013, č. j. 8 Afs 39/2012 – 126, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí finančního ředitelství a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť správce daně porušil povinnost uloženou mu § 31 odst. 2 daňového řádu, jestliže „*neprovedl navržené důkazy vůbec nebo v nedostatečném rozsahu, do značné míry znemožnil stěžovateli unést jeho důkazní břemeno*“. Soud však konstatoval, že správce daně na základě ústních jednání s provozovateli a majiteli trafik unesl důkazní břemeno a prokázal pochybnosti o věrohodnosti předloženého účetnictví ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), důkazní břemeno tak přešlo na žalobkyni. Z provedených důkazů vyplynulo, že k uskutečnění reklamní kampaně alespoň v částečném rozsahu došlo, proto nebylo namístě vyloučit všechny sporné výdaje z daňově uznatelných výdajů. S ohledem na rozsah reklamní kampaně byl požadavek žalobkyně na provedení tak rozsáhlého dokazování nepřiměřený, správce daně nepochybil, pokud provedl výslech pouze určitého vzorku svědků.

[6] Reklamní kampaň měla probíhat v 827 trafikách, a proto bylo prakticky nemožné prokázat její skutečný rozsah výslechem všech potenciálních svědků. Vzorek vyslýchaných 56 svědků však neposkytl dostatečně reprezentativní a přesvědčivý podklad pro vyloučení posuzovaných výdajů vynaložených na reklamu a propagaci z nároku na odpočet daně, neboť představoval necelých 7 % z celkového počtu potenciálních svědků, přičemž z toho 18 % svědků uskutečnění kampaně potvrdilo, 20 % ji vyloučilo a z výslechů zbývajících 62 % to nebylo možné jednoznačně dovodit. Protože nebyl rozsah reklamní kampaně přesvědčivě prokázán, měl správce daně vyslechnout více provozovatelů a majitelů trafik, a dále též provést důkaz svědeckými výpověďmi obchodních zástupců společnosti LETKA TEAM, které navrhla žalobkyně. Jistou důkazní hodnotu mohlo mít i účetnictví společnosti LETKA TEAM a společnosti DVP Media; správce daně proto měl vyvinout větší úsilí k opatření svědecké výpovědi J. U., nového majitele společnosti DVP Media. Kasační soud také shledal, že výpovědi svědků I. R. a A. P. by primárně nemohly mít vysokou vypovídací hodnotu. I. R. jako grafik mohl jen potvrdit, že připravoval určitý grafický návrh reklamních předmětů, ale nejspíše neměl povědomí o tom, zda a jak konkrétně byly tyto reklamní předměty dále distribuovány. Obdobné závěry platí u A. P., která vyráběla samolepky na prodejny. Pokud tedy nebyl skutkový stav jednoznačně zjištěn a správce daně neprovedl důkazy navržené žalobkyní, do značné míry jí znemožnil unést důkazní břemeno.

[7] Žalovaný následně doplnil dokazování výslechem dalších svědků (celkem 180 majitelů a provozovatelů 190 trafik ze seznamu 827 trafik předloženého žalobkyní), které dle obsahu svědecké výpovědi zařadil do kategorie *„reklamní kampaň prokázána“* (30 trafik), *„spíše uskutečňována“* (8 trafik), *„nebyla uskutečňována“* (65 trafik) *a „spíše nebyla uskutečňována“* (26 trafik), *„nebylo možné potvrdit“* (39 trafik) *a „bez vypovídací hodnoty“* (11 trafik). Svědka M. žalovaný zařadil do kategorie „spíše nebyla uskutečňována“, svědky D., A., V. do kategorie „nebylo možné potvrdit“. Podle žalovaného 30 svědků potvrdilo reklamní kampaň v roce 2006 prostřednictvím LCD monitorů a DVD přehrávačů v 42 trafikách, dle 8 svědků v 8 trafikách byla reklamní kampaň spíše uskutečňována, dle 65 svědků nebyla uskutečňována, dle 26 svědku v 25 trafikách kampaň spíše nebyla uskutečňována, dle 39 svědků nebylo možné potvrdit reklamní kampaň. Výpověď 12 svědků ohledně 11 trafik nemá žádnou vypovídací hodnotu, neboť svědci trafiku neprovozovali nebo výpověď byla rozporná či jejich výslechu nebyla přítomna stěžovatelka (str. 27 rozhodnutí žalovaného). Reprezentativním vzorkem tak byl počet 179 trafik (190-11, tedy 21,6 % z 827 trafik). Dle žalovaného byla prokázána reklamní kampaň v 50 trafikách (42 + 8), čemuž odpovídá podíl 28 % trafik (50 ze 179). Naopak reklamní kampaň nebyla prokázána ve 129 trafikách, což činí podíl 72 % trafik (129 ze 179). Podle zjištěných podílů prokázané reklamní kampaně žalovaný stanovil tomu úměrné podíly uznaných nákladů stěžovatelky za reklamní kampaň. Na základě daňové kontroly správce daně vyloučil z daňově uznatelných nákladů z titulu uskutečnění reklamy prostřednictvím LCD monitorů a DVD přehrávačů (dále také „reklamní kampaň“) celkovou částku 10.546.200 Kč, z toho žalobkyně prokázala 28 % podíl, což představuje základ daně ve výši 2.952.936 Kč základu daně. Žalobkyně proto neprokázala 72 % daňově účinných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu ve výši 7.593.264 Kč. Správce daně na základě daňové kontroly dále vyloučil z daňově účinných nákladů z titulu pořízení reklamních předmětů celkovou částku 288.539 Kč. Z reprezentativního vzorku svědků bylo zjištěno, že reklamní kampaň byla uskutečněna v rozsahu 50 % celkového hodnoty

žalobkyní vykázaných nákladů. Žalobkyně tak prokázala daňově účinné náklady z titulu pořízení reklamních předmětů odpovídající základu daně 144.270 Kč, kdy ve shodné výši náklady neprokázala. Dále žalobkyně neprokázala daňově účinné náklady za umístění reklamních boxů ve výši 75.479 Kč.

[8] Rozhodnutím ze dne 31. 3. 2015, č. j. 9615/15/5200-11432-701175 (dále „napadené rozhodnutí"), žalovaný změnil shora uvedený platební výměr tak, že žalobkyni byla doměřena dle § 38n zákona o daních z příjmu daňová ztráta z příjmu právnických osob nižší o částku 9.515.450 Kč a zrušena doměřená daň z příjmů právnických osob v částce 636.960 Kč, přičemž nově stanovená daňová ztráta činila 442.886 Kč. Současně napadeným rozhodnutím bylo změněno penále podle § 37b odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků") ve výši 5 % z doměřené daňové ztráty z částky 497.916 Kč na částku 475.772 Kč a byla zrušena částka penále podle 37 b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků ve výši 20 % z doměřené daně ve výši 127.392 Kč.

[9] Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 19. 4. 2016, č. j. 52 Af 20/2015 – 233, bylo rozhodnutí žalovaného v části výroku o penále z doměřené daňové ztráty zrušeno (výrok I rozsudku) a v části doměření daňové ztráty byla žaloba zamítnuta (výrok II). Dále bylo rozhodnuto o povinnosti žalovaného zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 12.148,- Kč (výrok III).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka") napadla v záhlaví označený rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), s návrhem, aby soud zrušil napadený rozsudek v celém jeho rozsahu, neboť penále vychází z vyměřené daně z příjmu právnické osoby, hrozí tak i nadále její vyměření, jestliže daň byla stanovena v rozporu se zákonem.

[11] Stěžovatelka namítá, že krajský soud se nevypořádal s námitkou prekluze stanovit daň, jestliže v doplnění žaloby uvedla, že lhůta pro zpracování předkládací zprávy správcem daně byla prodloužena v rozporu s čl. I odst. 1 písm. b) ve spojení s čl. II odst. 5 pokynu Ministerstva financí č. D-308. Z důvodu nezákonného prodloužení lhůty pro vyřízení odvolání došlo k prodloužení lhůty pro vyměření daně.

[12] Stěžovatelka v žalobě provedla vyhodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí majitelů či provozovatelů trafik a obchodních zástupců. Zároveň připojila grafy znázorňující počet svědků, které lze na základě vyhodnocení stěžovatelky zařadit do určité kategorie svědků. Zařazení do jednotlivých svědeckých kategorií tak bylo zřejmé ze samotného zhodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí. Provedené hodnocení svědeckých výpovědí naplňuje definiční znaky žalobního bodu, tímto stěžovatelka řádně a včas vymezila, proč považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné. Pokud krajský soud měl za to, že je nutné u každé svědecké výpovědi výslovně v žalobě uvést zařazení do příslušné kategorie, měl postupovat dle § 37 odst. 5 s. ř. s. a vyzvat stěžovatelku k odstranění vady žaloby. Takto ostatně postupoval krajský soud ve věci pod sp. zn. 52 Af

13/2017, ve které advokát stěžovatelky zastupoval jiného účastníka. Krajský soud tak „nezacházel“ se stěžovatelkou stejným způsobem, postup krajského soudu nebyl předvídatelný a „rovný jako v jiných případech“.

[13] Krajský soud se nezabýval věcnými námitkami žaloby, které směřovaly proti skutkovému hodnocení věci žalovaným, stěžovatelce nebylo pro přepjatý formalismus umožněno odstranit údajné vady žaloby, a proto bylo porušeno právo stěžovatelky na spravedlivý proces.

[14] V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 - 59, soud uvedl zásadní argument, ke kterému stěžovatelka neměla možnost se dříve vyjádřit, a to že její tvrzení v žalobě je nedostatečné. Nejvyšší správní soud v daném rozsudku porušil vlastní judikaturu o specifikaci žalobního bodu a nutnosti jejího rozvedení, dále o nepřípustnosti přepjatého formalismu, odepření spravedlnosti a posuzování náležitosti žaloby.

[15] Stěžovatelka v žalobě uvedla řadu námitek, které svědčí o nesprávných skutkových zjištěních a z toho plynoucích závěrů, avšak krajský soud v rozporu s principem plné jurisdikce dle § 77 odst. 2 s. ř. s. nepřezkoumal skutková zjištění žalovaného. Tímto krajský soud odmítl provést věcnou kontrolu zákonnosti rozhodnutí žalovaného, jestliže např. na straně 15 rozsudku řadí mezi relevantní svědecké výpovědi svědků M., D., A. a V., přestože svědci v rozhodné době nepodnikali nebo ukončili provoz či na trafice se fakticky nevyskytovali. Jestliže krajský soud k námitkám žaloby neprovedl vlastní skutkové hodnocení, byť na základě důkazů provedených v daňovém řízení, porušil právo stěžovatelky na spravedlivý proces.

[16] Krajský soud nezohlednil časový odstup mezi uskutečněním reklamní kampaně a dobou provedení výslechu svědků (8-9 let). Časový odstup je kladen k tíži stěžovatelky, ačkoliv k němu došlo pouze z důvodu postupu žalovaného, jestliže výslech svědků navrhovala stěžovatelka již v původním řízení. Nelze souhlasit s názorem krajského soudu, že navzdory časovému odstupu řada svědků potvrdila existenci reklamní kampaně, časový odstup tak nebránil svědkům se k věci vyjádřit. Stěžovatelka považuje tvrzení svědků, kteří nevyloučili realizaci kampaně v kontrolovaném období, za důkazy v její prospěch.

[17] Ve stejných případech krajský soud postupoval zcela rozdílně a převzal hodnocení důkazů žalovaným, jestliže výpovědi osob, které připustili „reklamní předměty“ vyhodnotil ve prospěch stěžovatelky, avšak osoby, které připustily uskutečnění reklamní kampaně, vyhodnotil v neprospěch stěžovatelky (str. 12 rozsudku krajského soudu).

[18] Podle stěžovatelky svědecké výpovědi, které potvrdily reklamní kampaň v druhé polovině roku 2005, jsou důkazem prokazující kampaň i v roce 2006, neboť hospodářský rok stěžovatelky vždy začínal 1. 7. příslušného kalendářního roku a končil 30. 6. následujícího roku. Což je dle stěžovatelky zřejmé z obsahu zpráv o daňové kontrole.

[19] Žalovaný neuvedl, z jakého důvodu zařadil 65 svědků do kategorie potvrzující neprovedení reklamní kampaně. Žalovaný pouze odkázal na příslušný protokol a počet trafik a krajský soud takový závěr nekriticky přijal. Přitom do dané kategorie žalovaný zařadil i svědky, kteří potvrdili uskutečnění reklamní kampaně. Svědek Nedoma potvrdil průběh reklamy v roce 2015 a umístění reklamního zařízení do června 2016; svědek V.

připustil průběh reklamní kampaně po část rozhodného období. Svědkyně H. uvedla, že v trafice nepobývala, že by se musela zeptat prodavaček, proto měla být zařazena do kategorie bez vypovídací hodnoty dle kategorizace žalovaného. Stěžovatelka v daňovém řízení navrhla výslech příslušných prodavaček, žalovaný se však k návrhu nevyjádřil.

[20] Žalovaný neodůvodnil, proč považuje za neopodstatněnou námitku stěžovatelky, že nebyli vyslechnuti svědci ze Zlínského a Libereckého kraje. Krajský soud se k takové žalobní námitce nevyjádřil a pouze požadoval po stěžovatelce, aby odůvodnila, proč právě tyto oblasti jsou pro ni zásadní. Dle krajského soud je v pořádku, pokud se žalovaný nevypořádal s návrhy na provedení výslechu svědků N., S., Z., L. a dalších dle odst. 88 žaloby. Přestože je rozhodnutí žalovaného tímto nepřezkoumatelné, dle krajského soudu taková vada nemá vliv na jeho zákonnost a správnost.

[21] Nekritické převzetí rozhodnutí žalovaného krajským soudem stěžovatelka prokazuje rozporem odůvodnění rozsudku se skutečným stavem, neboť výslech svědků byl ve skutečnosti proveden i v oblastech krajským soudem vyloučených (Pardubice, Hradec Králové).

[22] Není pravdou, že výslechy obchodních zástupců byly pouze obecné a nevýznamné či nerozhodné. Stěžovatelka v žalobě provedla vyhodnocení jejich výpovědí s tím, že všichni potvrdili spolupráci se stěžovatelkou v kontrolovaném období. 9 z 11 obchodních zástupců potvrdilo, že se podílelo na reklamní kampani. Stejný počet potvrdil distribuci tabákových výrobků do trafik a distribuci reklamních předmětů. Nic nebránilo vyslechnout zbývající část obchodních zástupců (dalších 19). Krajský soud se tímto vůbec nezabýval a nezkoumal jednotlivé výpovědi obchodních zástupců, přitom měl pro vadu řízení (nepřiznání vypovídací hodnoty výpovědím obchodních zástupců) rozhodnutí žalovaného zrušit.

[23] Krajský soud se vypořádal nedostatečně s námitkou porušení dvojinstančnosti řízení, jestliže nepřihlédl k rozvedení námitky v podání stěžovatelky ze dne 19. 1. 2017, dle které shodná pracovnice správce daně, J. K., vedla daňovou kontrolu, výslechy svědků a zároveň prováděla úkony pověřeného správce daně v odvolacím řízení. Žalovaný správci daně uložil, aby provedl vlastní správní úvahu vyplývající z konkrétního hodnocení všech skutečností zjištěných v doplnění odvolacího řízení. Vyhodnocení důkazů však měl dle § 115 odst. 2 daňového řádu provést žalovaný a navíc úřední osoba rozdílná od té, která vedla daňovou kontrolu u prvoinstančního správce daně (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014 - 62, 3471/2016 SbNSS).

[24] Krajský soud nerozhodl o návrzích stěžovatelky na provedení důkazů výslechem J. K., čestným prohlášením Mgr. V. S. ze dne 28. 4. 2015 a zproštěním mlčenlivosti auditora ze dne 5. 5. 2014. Tímto bylo opět porušeno právo stěžovatelky na spravedlivý proces.

[25] Stěžovatelka namítá nesprávnost výroku o nákladech. Kdyby žalovala pouze rozhodnutí žalovaného v části o penále, byla by zcela úspěšná, proto „minimálně náklady řízení ve vztahu k podání žaloby a dalších úkonů, které bylo nutno vynaložit k tomu, aby bylo zrušeno penále z doměřené daňové ztráty, je nutno počítat v plné výši“.

[26] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Dílčí vady odůvodnění žaloby nejsou důvodem pro postup soudu podle § 37 odst. 5 s. ř. s. Jelikož správce daně unesl důkazní

břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku. Proto neprůkaznost svědků byla k tíži stěžovatelky, která měla vyvrátit pochybnosti správce daně. Navzdory časovému odstupu řada svědků realizaci reklamní kampaň potvrdila. Žalovaný ve prospěch stěžovatelky vyhodnotil nejen ty svědecké výpovědi, které přímo potvrdily realizaci reklamní kampaně, ale rovněž i ty, které její realizaci připustily. Stejně bylo postupováno v případě hodnocení svědků ve věci pořízení reklamních předmětů. Svědecké výpovědi 11 obchodních zástupců společnosti LETKA TEAM i svědků R. a P. byly velmi obecné nebo z nich nevyplynuly žádné relevantní závěry o rozsahu reklamní kampaně.

[27] Hodnocení důkazních prostředků dle § 8 odst. 1 daňového řádu je prováděno odvolacím orgánem. Úřední osoba správce daně, která se podílela na provádění doplnění odvolacího řízení, se nepodílí na hodnocení důkazů či na samotném rozhodování o odvolání. Zásada dvojinstančnosti porušena nebyla. Úřední osoby, které prováděly daňovou kontrolu, se mohou podílet na doplnění odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu. V prvním stupni se na řízení často podílí více úředních osob, přičemž ne všechny hodnotí zjištěné skutečnosti a jsou přímo zapojeny do procesu rozhodování. Pokud by správce daně, který rozhodoval v prvním stupni, musel pro úkony činěné v rámci doplnění odvolacího řízení určit úřední osobu, která se s daným případem do té doby nesetkala, mohlo by to podstatně prodloužit provádění takového úkonu. Úřední osoby, které se podílely na provádění daňové kontroly, případ detailně znají. Není vyloučeno, že v daňovém řízení učiní úkon úřední osoba z řídící úrovně správce daně, potom by bylo nutné při postupu dle § 115 odst. 1 daňového řádu delegovat jiného správce daně. V případě, že by žalovaný byl prvostupňovým orgánem, byla by aplikace § 113 odst. 1 daňového řádu vyloučena, neboť Generální finanční ředitelství by nemohlo dle § 17 nebo 115 odst. 1 daňového řádu dožádat jiné Odvolací ředitelství.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

(Nepřípustnost kasační stížnosti v části o penále)

[28] Nejvyšší správní soud se nejdříve vypořádal s otázkou přípustnosti předmětné kasační stížnosti. Podle § 102 s. ř. s. „k*asační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž se účastník řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo, nebo osoba zúčastněná na řízení (dále jen „stěžovatel") domáhá zrušení soudního rozhodnutí. Kasační stížnost je přípustná proti každému takovému rozhodnutí, není-li dále stanoveno jinak.*“

[29] Judikatura zaujala k výkladu citovaného ustanovení stanovisko, dle něhož nutným obsahem kritéria přípustnosti kasační stížnosti je i tzv. přípustnost subjektivní. Kasační stížnost může podat jen ten účastník řízení, kterému nebylo rozhodnutím krajského soudu plně vyhověno, popřípadě kterému byla tímto rozhodnutím způsobena jiná újma na jeho právech (viz např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Ans 17/2012 – 33). Zdejší soud proto přistoupil k posouzení otázky, zda mohla být stěžovatelce rozsudkem krajského soudu v rozsahu všech napadených výroků způsobena újma na jejích právech.

[30] Výrokem I rozsudku krajského soudu bylo žalobě z části vyhověno a rozhodnutí žalovaného v části o určení penále z doměřené daňové ztráty zrušeno. Výrokem I rozsudku krajského soudu tak nemohlo dojít ke zkrácení práv stěžovatelky, jestliže bylo v této části žalobě vyhověno. Soud dospěl k závěru, že kasační stížnost proti výroku I napadeného rozsudku není přípustná bez ohledu na akcesorickou povahu penále, neboť, jak dále uvedeno, kasační stížnost proti vyměření daně zamítl. Podle § 46 odst. 1 písm. d), ve spojení s § 120 s. ř. s. proto soud kasační stížnost v části proti výroku I rozsudku krajského soudu odmítl.

[31] Nejvyšší správní soud při posuzování další části kasační stížnosti (o vyměření daně) hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, a dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[32] Soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci přípustně uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[33] Nejvyšší správní soud předesílá, že i v řízení o kasační stížnosti se jako kasační soud řídí přísnou dispoziční zásadou. Ustanovení § 106 odst. 1 s. ř. s. je provedením této zásady, jestliže ukládá stěžovatelce povinnost označit rozsah napadení soudního rozhodnutí a uvést, z jakých důvodů (skutkových a právních) toto soudní rozhodnutí napadá a považuje výroky tohoto rozhodnutí za nezákonné a že kasační soud je pak vázán rozsahem kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 s. ř. s.) a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.). Obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42).

(Judikatura ve věci samé a věci související)

[34] Dříve, než soud přistoupil k posuzování důvodnosti námitek kasační stížnosti, znovu uvádí, že v téže věci již Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem č. j. 8 Afs 39/2012 – 126. V uvedeném rozsudku soud přijal pro další rozhodování závazný právní závěr o neoprávněnosti požadavku žalobkyně na provedení dokazování výslechem všech navržených svědků, tedy že daň z příjmu za rozhodné období má být stanovena sice dokazováním, avšak výslechem pouze reprezentativního vzorku navržených svědků. Soud výslovně vyloučil použití daňových pomůcek, neboť nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví stěžovatelky a správce daně měl dostatek ostatních důkazních prostředků, na základě nichž bylo možné daň stanovit dokazováním. *„Nejvyšší správní soud je v řízení o opětovné kasační stížnosti vázán závazným právním názorem, který sám v téže věci vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku, … Tato vázanost právním názorem je prolomena v případě změny skutkových zjištění či právních poměrů nebo dojde-li k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen respektovat v novém rozhodnutí. Takový případ nastane např. tehdy, uváží-li v mezidobí mezi prvním zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu a jeho rozhodováním v téže věci o opětovné kasační stížnosti o rozhodné právní otázce jinak Ústavní soud, Evropský soud pro*

lidská práva, Evropský soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s. nebo plénum či kolegium ve stanovisku přijatém podle § 19 s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56)". Ke změně skutkových zjištění či právních poměrů nebo judikatury nedošlo, proto nebyl soud nadále oprávněn znovu zkoumat, zda zvolený způsob stanovení daně výslechem pouze části navržených svědků byl jako takový přípustný. Soudu nezbylo než tento závěr akceptovat a posoudit další stěžovatelkou namítané otázky z toho plynoucí.

[35] Dále bylo Nejvyšším správním soudem rozhodnuto v související věci o doměření DPH stěžovatelce za zdaňovací období únor 2006 z důvodu neprokázání uskutečnění reklamní kampaně společností LETKA TEAM. Kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku krajského soudu ze dne 15. 6. 2016, č. j. 52 Af 17/2015 – 176, byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 - 59, přičemž předchozí rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11.2013, č. j. 8 Afs 38/2012 - 81, ze stejných důvodů jako ve výše uvedeném rozsudku č. j. 8 Afs 39/2012 – 126. Proti rozsudku podala stěžovatelka ústavní stížnost, kterou Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 14. 11. 2017, sp. zn. III. ÚS 119/17. Rozhodnutím o jiném předmětu řízení, o vyměření DPH, sice není soud vázán, avšak musí k dřívějšímu rozsudku Nejvyššího správního soudu přihlédnout. Stěžovatelka uplatnila v řízení proti vyměření DPH obdobné žalobní i kasační námitky jako v posuzované věci, proto se úvahy rozsudku sedmého senátu vztahují i k mnoha uplatněným námitkám stěžovatelky v nyní posuzované věci. Soud neshledává důvod se od již přijatých závěrů uvedených v rozsudku č. j. 7 Afs 156/2016 - 59 odchýlit, neboť podstata obou žalob, resp. jimi napadených rozhodnutí žalovaného, je shodná, v obou případech byla výše daňové povinnosti stanovena na základě identického dokazování výslechem svědků.

(Obsah žaloby a postup dle § 37 odst. 5 s. ř. s.)

[36] Nejprve se soud zabýval vytýkanými vadami ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Soud při zkoumání důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, uvedl, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*".

[37] Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvracet, zejména jde-li o rozsáhlou žalobu obsahující velký počet dílčích námitek. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka

řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[38] Stěžovatelka svou velmi rozsáhlou žalobou reagovala na rovněž rozsáhlé rozhodnutí žalovaného. Nelze proto bez dalšího stěžovatelce vytýkat, že takto učinila pouze z důvodu procesně účelových.

[39] Stěžovatelka na straně 3 – 40 žaloby uvedla vlastní vyhodnocení 178 svědků – provozovatelů trafik, poté graficky znázornila „strukturu“ svědků v rámci zde uvedených kritérií (zda svědci provozovali trafiku; nakolik potvrdili nebo nepotvrdili umístění reklamního zařízení, přehrávání reklam, držení reklamních materiálů a prodej výrobků stěžovatelky). K takové formulaci žaloby stěžovatelky se již vyjádřil Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku č. j. 7 Afs 156/2016 - 59. Žalovaný i v nyní posuzované věci rozdělil jednotlivé svědecké výpovědi trafikantů podle toho, zda a do jaké míry prokazovaly uplatněné náklady na reklamu v rozhodném období. U svědeckých výpovědí z nejednoznačných kategorií *(„ano“, „spíše ano“, „ne“ , „spíše ne“, „není možné potvrdit“ a „bez vypovídací hodnoty“)* uvedl konkrétní sdělení svědků, na jejichž základě zařadil výpověď svědka do dané kategorie. Stěžovatelka oproti tomu předložila v žalobě seznam všech svědeckých výpovědí bez jejich zařazení do jednotlivých kategorií, proto nebylo zřejmé, které konkrétní svědecké výpovědi řadí do které kategorie, ani na základě čeho tak činí. Mezi počty svědeckých výpovědí v jednotlivých kategoriích a hodnocením jednotlivých výpovědí byl podle stěžovatelky zřetelný vztah, ke kterému se krajský soud měl vyjádřit. Po soudu však nelze spravedlivě požadovat, aby takové vztahy domýšlel namísto stěžovatelky, neboť by tím přebíral roli stěžovatelčina advokáta a zpronevěřil se zásadě rovnosti stran před soudem. Z téhož důvodu ani kasační soud není povinen se vyjádřit ke stěžovatelčiným tvrzením stran počtu svědeckých výpovědí v jednotlivých kategoriích, neboť ani z kasační stížnosti není zřejmé, na základě čeho stěžovatelka k těmto počtům dospěla (srovnej bod [61] rozsudku č. j. 7 Afs 156/2016 - 59).

[40] Nejvyšší správní soud v posuzované věci neshledává důvody pro rozdílné posouzení téže otázky (obsahu žaloby stěžovatelky), než jak jej učinil v rozsudku č. j. 7 Afs 156/2016 - 59. Soud proto v této části odkazuje na odůvodnění daného rozsudku. Resumé výpovědí velkého počtu svědků v žalobě nezahrnuje bez dalšího jeho kontrapozici k zjištění žalovaného a tedy ani úvahu o tom, zda dle žaloby jde o důkaz (výslech svědka) směřující k unesení důkazního břemene stěžovatelky. V daňovém řízení byl vyslechnut takový počet svědků, že bylo na stěžovatelce, aby v souladu s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tvrdila výslovně, že hodnocení specifikovaného důkazu žalovaným (výslech konkrétního svědka) bylo v rozporu s jeho obsahem a uvedla i důvody takové námitky. Jinak řečeno, aby stěžovatelka uvedla, jakou rozhodnou skutečnost svědek prokázal a na základě jakého jeho tvrzení. Neurčitost žalobního bodu neodstranila ani grafická část žaloby, neboť zde zvolená kritéria pouze kvantifikují počet svědků prokazující grafem požadovanou skutečnost (provoz trafiky, umístění reklamního zařízení apod.), aniž by bylo ze žaloby zřejmé, který konkrétní svědek odpovídá početnímu údaji v grafu. Soud není oprávněn z obecné palety tvrzení žaloby dohledávat souvislosti a ve svém důsledku formulovat žalobní body.

[41] Výše uvedenou úvahu lze demonstrovat na žalobě v části týkající se svědkyně Dany Prantlové (str. 3 žaloby, první svědkyně). Žalovaný svědkyni zařadil do skupiny svědků „reklamní kampaň nebyla uskutečňována“ (str. 18 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelka ke svědkyni v žalobě uvedla : „reklamní zařízení v provozu asi od ledna 2004 na rok a půl; vyloučila, že zařízení bylo v roce 2006 v provozu; potvrdila reklamní předměty i cigarety“. Tvrzení svědkyně o provozu reklamního zařízení se sice míjí s rozhodným zdaňovacím obdobím (1. 7. 2005 do 30. 6. 2006), zároveň je však časové období zrelativizováno užitím slova „asi“, nehledě k tomu, že svědkyně měla dle žaloby vyloučit provoz reklamního zařízení pouze v roce 2006. Stěžovatelka v žalobě obecně namítla, že výpověď svědků je nutné hodnotit s přihlédnutím k dostupu času, proto její tvrzení o průběhu kampaně je prokázáno také svědky, kteří nevyloučili průběh kampaně. S přihlédnutím k tvrzení stěžovatelky proto není bez dalšího zřejmé, zda stěžovatelka v žalobě namítala nesprávné zhodnocení výpovědi svědkyně P. či nikoli. Zároveň není bez dalšího zřejmé, jaká hodnota v grafické části žaloby odpovídá výpovědi svědkyně. V žalobě uvedený obsah výpovědí svědků – trafikantů tak vzhledem k okolnostem věci (rozsah a povaha uplatněných nákladů na dosažení příjmů) se zřetelem k obsahu žalobních námitek nesplňuje kritéria pro žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[42] Žaloba obsahovala mnoho dalších žalobních bodů, proto nebyl dán důvod k postupu soudu dle § 37 s. ř. s. Obsahuje-li žaloba alespoň jeden projednatelný žalobní bod, soud takovou žalobu projedná v rozsahu odpovídajícím míře určitosti uplatněné argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2012, č. j. 2 Afs 12/2012 - 48). V dané věci nebyl krajský soud povinen vyzývat stěžovatelku k odstranění vad - doplnění žalobních bodů dle § 37 odst. 5 s. ř. s., neboť žaloba byla věcně projednatelná, netrpěla vadami, jež by ji činily nezpůsobilou k soudnímu přezkumu (srovnej rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Azs 66/2017 – 31 ze dne 20. 3. 2018).

[43] Rozsudkem č. j. 7 Afs 156/2016 - 59 Nejvyšší správní soud potvrdil správnost závěru krajského soudu o tom, že seznam svědků v žalobě, jakkoli opatřený vlastním hodnocením, nesplňuje znaky žalobního bodu. Již z hlediska časového tak nelze úvahu Nejvyššího správního soudu považovat za překvapivou, jestliže krajský soud nepřistoupil k přezkumu všech jednotlivých svědeckých výpovědí provozovatelů trafik uvedených v žalobě, jakkoli to krajský soud explicitně neuvedl. Soud neshledává v rozsudku č. j. 7 Afs 156/2016 - 59 odklon od judikatury Nejvyššího správního soudu. Ze stěžovatelkou citovaného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, nevyplývá, že je soud povinen vyzývat žalobce k doplnění žaloby, jestliže žaloba obsahuje alespoň jeden žalobní bod. Zároveň jej nelze vykládat ve smyslu popření ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., dle kterého *žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.* Ostatně právní věta rozsudku dále uvádí, že *„smyslem uvedení žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby“*. Pokud je *„zákonný požadavek... naplněn i jen zcela obecným a stručným – nicméně srozumitelným a jednoznačným“* tak pouze tehdy, je-li z takového tvrzení zřejmé vymezení *„skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části* az *jakých hledisek se má soud věcí zabývat“*. Vlastní jednotlivé hodnocení 178 svědků v žalobě bez vztahu k hodnocení výpovědi

jednotlivého svědka žalovaným správním orgánem takovým vymezením *skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti* není. Takto lze formulovat žalobní bod v případě několika svědků, z čehož pak vyplývá implicitně kolize hodnocení důkazů žalobcem a žalovaným, nikoli tehdy, je-li rozhodný skutkový stav zjištěn na základě provedení velkého počtu důkazů.

[44] Na rozsudek č. j. 4 As 3/2008 - 78 navázalo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Azs 79/2009 – 84 ze dne 8. 3. 2011, dle kterého *„je na žalobci, aby v zákonné lhůtě soustředil důvody, v jejichž mezích má být rozhodnutí soudem zkoumáno. Soudní přezkum není a nemůže být všeobecnou kontrolou zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Je vždy na osobě rozhodnutím dotčené, zda toto rozhodnutí akceptuje, či zda se proti němu bude bránit u soudu; je rovněž na její vůli, jaká pochybení označí za podstatná. Dispoziční zásada je vyjádřena v § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž žalobní body jsou podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. náležitostí žaloby a musí z nich být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky za nezákonné nebo nicotné“*.

[45] Jelikož žaloba obsahovala nejméně jeden určitý žalobní bod, je požadavek stěžovatelky na postup krajského soudu podle § 37 s. ř. s. v rozporu s tímto ustanovením i s § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. a na to navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[46] Tvrzení stěžovatelky o legitimním očekávání z důvodu odlišného postupu krajského soudu v jiné věci nijak stěžovatelka neprokázala (srovnej § 106 odst. 1 s. ř. s.). Soud znovu konstatuje, že je výhradně povinností účastníka tvrdit a svá tvrzení prokázat. Řízení dle s. ř. s. nelze vnímat jako prostor pro podněty, které iniciují činnost soudu bez vázanosti obsahem podání účastníka. Postup stěžovatelky je nadále v rozporu s dispoziční zásadou i zásadou koncentrace řízení dle s. ř. s. Je zcela na stěžovatelce, jakou zvolí procesní strategii, pokud je však v rozporu se zásadami soudního řádu správního, musí nést důsledky s tím spojené. Zde, že soud neprovedl přezkum námitky porušení legitimního očekávání, neboť takovou námitku stěžovatelka nijak skutkově nevymezila a neprokázala.

[47] Jestliže stěžovatelka neuplatnila v žalobě žalobní bod o nesprávném vyhodnocení výpovědí konkrétních svědků, s výjimkou svědků ad [52], nebyl krajský soud povinen provést přezkum správnosti skutkového zjištění žalovaného, který byl opřen o výslechy jednotlivých svědků. Soud je při přezkoumání správního rozhodnutí vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí, a přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. jen v mezích žalobních bodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 – 69). Postup v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. není porušením práva na spravedlivý proces ani v rozporu se zásadou plné jurisdikce, natož přepjatým formalismem, zejména pokud shodný postup soudů byl aprobován Ústavním soudem (usnesení sp. zn. III. ÚS 119/17).

(Princip plné jurisdikce)

[48] Princip plné jurisdikce znamená, že soud je oprávněn provést a následně přihlédnout i k důkazům, které nebyly provedeny v rámci žalobou napadeného správního řízení. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a

právního stavu takto zjištěného. Nejvyšší správní soud se principem plné jurisdikce zabýval podrobně ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, publikovaném pod č. 1275/2007 Sb. NSS, v němž konstatoval: *„Tento požadavek lze stručně vyjádřit tak, že soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodností správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění nebo tak učiní sám. Tato činnost soudu je nezbytným předpokladem pro bezvadný právní přezkum napadeného rozhodnutí, neboť jen správně a úplně zjištěný skutkový stav v řízení bez procesních vad může být podkladem pro právní posouzení věci. Není však cílem soudního přezkumu ve správním soudnictví nahrazovat činnost správního orgánu. Východiskem přístupu soudu pro rozhodnutí, zda a do jaké míry případně dokazování provádět, bude posouzení důvodnosti podané žaloby z hlediska uplatněných žalobních námitek. Soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako „odvolací řízení" v plné apelaci, proto také důkazní aktivita soudu bude vždy činností doplňkovou, nikoliv dominantní."*

[49] Stěžovatelka namítá porušení principu plné jurisdikce v návaznosti na tvrzení o neprovedení přezkumu obsahu svědeckých výpovědí, jestliže v žalobě uvedla vlastní zhodnocení jejich obsahu. Z výše uvedeného je patrné, že stěžovatelka vykládá princip plné jurisdikce restriktivně, pouze ve smyslu pravomoci správního soudu přezkoumat napadené správní rozhodnutí po stránce všech vad, nikoli jen z hlediska formální nezákonnosti, jak tomu bylo před účinností s. ř. s. Porušení principu plné jurisdikce by naopak odpovídala námitka kasační stížnosti o neprovedení navržených důkazů - výslech J. K., čestné prohlášení Mgr. V. S. a zproštění mlčenlivosti auditora. K tomu se soud vyjadřuje v [81-85] odůvodnění tohoto rozsudku.

(Svědci M. a spol.)

[50] Na straně 59 žaloby stěžovatelka uvedla, že svědci J. M., I. D., Ing. V. A. a K. V. neměli být zahrnuti mezi relevantní důkazy, neboť svědci provoz ukončili nebo nepodnikali či se na trafice nevyskytovali. Zároveň v předchozím konstatování obsahu výpovědi všech svědků stěžovatelka uvedla výklad jejich obsahu. Nejvyšší správní soud považuje takovou žalobní námitku za dostatečně srozumitelnou a určitou oproti souhrnnému výčtu svědků s obsahem jejich výpovědí v hlavě II část A) žaloby. Stěžovatelka v této části žaloby kromě zhodnocení obsahu výpovědi svědka uvedla i jeho procesní úlohu v řízení, tedy zda prokazuje určitou rozhodnou skutečnost, resp. zda jeho obsah vedl k unesení důkazního břemene stěžovatelky.

[51] Stěžovatelka v žalobě požadovala, aby uvedení svědci nebyli zahrnuti mezi relevantní svědecké výpovědi, naopak aby byli zařazeni do skupiny *„bez vypovídací hodnoty"*, neboť splňovali žalovaným uvedenou charakteristiku této skupiny – neprovozování trafiky. Soud se proto neztotožňuje se závěrem krajského soudu na straně 15 rozsudku o tom, že stěžovatelka „neuvádí, jaký vliv mělo na celkové výsledky dokazování a z nich učiněné závěry" zahrnutí těchto provozovatelů trafik do reprezentativního vzorku svědků, neboť „z toho ani nelze vyvodit, jak byl v důsledku takového tvrzení žalobce krácen na svém veřejném subjektivním právu". Pokud by totiž

další 4 svědci byli zařazeni do skupiny *„bez vypovídací hodnoty“*, množina relevantních trafik by se o tuto výši (4) zmenšila (175 oproti 179 trafikám) a tudíž by podíl prokázané reklamní činnosti byl vyšší (50 ze 175 trafik je 28,57 %), neboť namítané svědky žalovaný zařadil do skupiny neprokazující tvrzení stěžovatelky. Vliv na rozhodnutí žalovaného a tedy i krácení práva stěžovatelky je dostatečně zřejmý.

[52] Krajský soud pochybil, pokud se odmítl zabývat tímto žalobním bodem. Dané pochybení však dle Nejvyššího správního soudu není takové povahy, aby založilo vadu nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu jako takového, jestliže se krajský soud vyjádřil k podstatě této námitky ve smyslu unesení důkazního břemene. Tedy že žalovaný prokázáním nesouladu mezi předloženým účetnictvím a skutečným stavem unesl důkazní břemeno, které následně přešlo na stěžovatelku, a proto neprokazatelnost svědeckých výpovědí jde k tíži stěžovatelky, neboť reklamní kampaň nebyla prokázána svědky, kteří „neví“ nebo „si nevzpomínají“. Jak již ve věci stěžovatelky opakovaně uvedl Nejvyšší správní soud (č. j. 7 Afs 156/2016 - 59, č. j. 8 Afs 39/2012 - 126 a č. j. 8 Afs 38/2012 - 81), správce daně prokázáním důvodných pochybností v účetnictví stěžovatelky unesl důkazní břemeno, proto bylo na stěžovatelce, aby prokázala svá tvrzení. K prokázání navrhla výslech všech provozovatelů trafik. Žalovaný provedl prostřednictvím správce daně výslech reprezentativního vzorku provozovatelů trafik (22 % trafikantů na území České republiky) a pokud navržený svědek neprokázal tvrzení stěžovatelky, potom přirozeně se nejednalo o důkaz ve prospěch stěžovatelky. Je nerozhodné, zda svědek nepotvrdil realizaci reklamní kampaně z důvodu subjektivního (nevzpomíná si) nebo objektivního (v roce 2006 již trafiku neprovozoval), neboť neprokázání realizace reklamní kampaně vede vždy k neunesení důkazního břemene. Časový odstup má jistě vliv na obsah svědecké výpovědi, avšak porovnáním obsahu výpovědí svědků slyšených v roce 2009 a v roce 2014 nevyplývá, že by uplynutí času bylo významným faktorem pro schopnost svědků uvést relevantní skutečnosti, jestliže v roce 2009 si na reklamní kampaň vzpomněl nižší podíl svědků než v roce 2014. V této souvislosti soud uvádí, že shodně stěžovatelka namítala již v předchozím řízení o správní žalobě, časový odstup provedení důkazů od rozhodné doby zdaňovacího období vnímala jako porušení rovnosti i ve vztahu k provedeným důkazům správcem daně bez ohledu na nevyhovění její žádosti o provedení výslechu všech svědků v odvolacím řízení. Samotný počet svědků, kteří prokázali realizaci reklamní kampaně v roce 2006, vylučuje závěr o nesplnitelnosti důkazního břemene jako takového, proto není dána aplikovatelnost nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 9. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, na který stěžovatelka odkázala.

[53] Oproti žalovanému má soud za to, že do skupiny svědeckých výpovědí bez důkazní relevance měli být zařazeni pouze ti svědci, jejichž výslech byl proveden procesně vadně a zároveň vypověděli v neprospěch stěžovatelky. Vada provedení výslechu svědka bez účasti stěžovatelky musí být vykládána výhradně ve prospěch stěžovatelky, proto svědek, který jakkoli vadným způsobem vypověděl ku prospěchu stěžovatelky, měl být považován za relevantní důkaz prokazující tvrzení stěžovatelky. Takto však stěžovatelka netvrdila. Pokud žalovaný do této skupiny zařadil také výpovědi svědků, kteří v roce 2006 neprovozovali trafiku (M., B., P., S., S., K.) a svědky nevěrohodné pro rozpory jejich výpovědí (Š., Š.), učinil takto pouze ve prospěch stěžovatelky, neboť tací stěžovatelkou navržení svědci neprokázali její tvrzení o reklamní kampani, a proto měli být součástí množiny podílu neunesení důkazního břemene.

[54] Mezi účastníky není sporu o tom, že svědci J. M. a I. D. uvedli, že v roce 2006 trafiku již neprovozovali. Pokud trafiku v rozhodné době roku 2006 neprovozovali, potom jejich výpověď nevedla k prokázání tvrzení stěžovatelky a v tomto rozsahu stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Shodný závěr platí u svědkyně Ing. V. A., která měla uvést, že se v trafice fakticky nevyskytovala, neboť provoz zajišťoval její manžel. Svědkyně tak neprokázala tvrzení stěžovatelky o reklamní kampani v trafice svědkyně. Stěžovatelka sice navrhla provedení výslechu jejího manžela, čemuž žalovaný nevyhověl, avšak takový postup žalovaného stěžovatelka neučinila předmětem žaloby ani kasační stížnosti. Účastníci shodně uvedli, že svědek K. V. tvrdil, že v roce 2005 „reklama skončila", reklamní zařízení vypnul a neví, zda probíhala reklama ještě v roce 2006. Svědek tak byl důvodně zařazen do skupiny *„nebylo možné potvrdit"* a tedy opět neprokázal tvrzení stěžovatelky. Jak výše uvedeno, krajský soud v souladu s okolnostmi věci a principem přechodu důkazního břemene přijal závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelky výslechem svědků, kteří si na reklamní kampaň nevzpomněli, resp. ji nebyli schopni potvrdit. Krajský soud se tak implicitně vypořádal s žalobní námitkou nesprávného zařazení svědků M., D., A. a V., jakkoli takto učinit výslovně odmítl. Není protimluvem, aby byl přijat závěr o tom, že krajský soud se ve skutečnosti vypořádal s otázkou, se kterou se výslovně odmítl zabývat, jestliže lze rozhodnou úvahu nalézt v jiné části odůvodnění rozsudku krajského soudu. Lze tak přijmout myšlenku, že krajský soud rozhodl sobě navzdory, aniž by tím bylo účastníkovi odepřeno právo na spravedlivý proces, jestliže byla stěžovatelce poskytnuta odpověď na její námitku.

(Svědci N. a spol.)

[55] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že žalovaný nijak neuvedl, z jakého důvodu zařadil 65 svědků do kategorie neprokazující realizaci reklamní kampaně. Jako příklad uvedl svědky N., V., kteří potvrdili průběh reklamní kampaně, a svědkyni H., která měla být zařazena do katagorie *„bez vypovídací hodnoty"*, neboť v trafice nepobývala. V žalobě sice stěžovatelka učinila vlastní zhodnocení obsahu výslechu všech svědků, avšak nijak nespecifikovala konkrétně, v čem spočívá nesprávné zhodnocení svědků N., V. a H.. Námitka o nesprávném vyhodnocení výpovědi svědků N., V. a H. je v řízení o kasační stížnosti nepřípustná, neboť se v této části kasační stížnost *opírá o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla* (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), proto se soud nezabýval jejich důvodností. Zároveň ji nelze považovat za doplnění, rozvinutí žalobního bodu o nesprávném vyhodnocení svědeckých výpovědí, neboť tento bod stěžovatelka vymezila v žalobě pouze v rozsahu svědků M. D., A., V. (dále např. Š., Š., P., R.). Případně jej vymezila pouze obecně tvrzením o nutnosti přihlédnutí k povaze věci, což však lze vykládat zejména ve smyslu prodlevy mezi výslechem svědků a průběhu kampaně (8 – 9 let) a nereprezentativnosti vzorku svědků z důvodu neprovedení všech navržených svědků na území celé ČR.

[56] Stěžovatelka v žalobě uvedla zhodnocení výpovědi svědkyně H. a skutečnost, že byl podán návrh na výslech prodavaček. Obsahem žaloby však nebyla námitka neprovedení takového navrženého důkazu, jedná se o nepřípustnou „novotu" kasační stížnosti, ke které soud dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédl.

(Hodnocení výpovědí provozovatelů trafik)

[57] Námitkou o nekritickém převzetí neprokázání kampaně v 65 trafikách stěžovatelka tvrdí, že krajský soud pouze převzal závěry žalovaného, aniž by provedl vlastní úvahu. V rozsudku krajský soud uvedl, že ze svědeckých výpovědí vyplývá závěr, že reklamní kampaň se uskutečnila v 50 trafikách a naopak se neuskutečnila ve 129 trafikách. Dále krajský soud uvedl, že neshledal, že by žalovaný hodnotil svědecké výpovědi v rozporu s formální logikou, jednotlivě i v jejich souvislosti a rozdělil je dle toho, zda a do jaké míry prokazovali daňově účinné náklady, kdy žalovaný uvedl konkrétní sdělení svědků. Jelikož však stěžovatelka v žalobě předložila seznam svědeckých výpovědí bez jejich zařazení, krajský soud neprovedl jejich konkrétní zhodnocení. Obecný závěr krajského soudu odpovídá obecné formulaci žaloby, ostatně takto již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 156/2016 - 59, neboť stěžovatelka formulací žaloby neurčila rozsah přezkoumání všech výpovědí svědků, kromě výslovně dále v žalobě uvedených. Na takto vymezenou žalobní námitku krajský soud uvedl v souladu s obsahem odůvodnění rozhodnutí žalovaného, tedy že závěr o neprokázání reklamy ve 129 trafikách byl dán obsahem výpovědí svědků. Bylo tak zcela na stěžovatelce, aby v žalobě srozumitelně vymezila jednotlivé svědky z dané kategorie a uvedla, na základě jakého tvrzení svědka má za to, že jeho výpověď lze považovat za prokázání kampaně nebo k němu nelze vůbec přihlédnout v rámci reprezentativní množiny svědků. Krajský soud sice převzal tvrzení žalovaného, aniž by k tomu přidal vlastní úvahu, avšak již takové prosté převzetí bylo odpovědí na takto obecně vymezený žalobní bod. Případně nesprávné zjištění krajského soudu o provedení výslechu svědků z oblasti Pardubic a Hradce Králové v roce 2009 není vadou, která by založila nepřezkoumatelnost nebo nezákonnost jeho rozsudku, neboť se nejednalo o skutečnost nerozhodnou pro posouzení důvodnosti žaloby, tedy i kasační stížnosti.

[58] Stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nespecifikovala svědecké výpovědi, které potvrdily reklamní kampaň v druhé polovině roku 2005 a které žalovaný nepovažoval za důkaz prokazující uplatněné náklady za rozhodné zdaňovací období od 1. 7. 2005 do 30. 6. 2006. V souladu s dispoziční zásadou má soud za to, že stěžovatelka v kasační stížnosti nevymezila řádně rozsah přezkumu zákonnosti rozsudku krajského soudu, proto se soud takovým neurčitým tvrzením nezabýval, neboť by jinak namísto stěžovatelky vyhledával případné rozpory mezi obsahem svědeckých výpovědí a úvahou žalovaného o jejich obsahu. Ostatně takto stěžovatelka netvrdila dostatečně určitě ani v žalobě.

[59] K námitce reprezentativnosti výběru svědků se v související věci vyjádřil Nejvyšší správní soud, na který také odkázal krajský soud. V tomto kontextu je potom nutné vnímat závěr krajského soudu, že není zřejmé, proč právě výslech svědků ze Zlínského a Libereckého kraje měl být „zásadní“, jestliže žalovaný v souladu se zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 39/2012-126 provedl výslech svědků v dostatečně reprezentativním počtu (cca 22 % navržených svědků), neboť mu nebylo soudem uloženo provést výslech všech navržených svědků. „*Kampaň měla dle tvrzení stěžovatelky probíhat ve všech 827 trafikách, a přísně logicky vzato tedy mohl její existenci potvrdit kterýkoli z navržených svědků bez ohledu na umístění či sortiment dané trafiky nebo bez ohledu na to, zda daného svědka vybere stěžovatelka nebo správce daně* (bod [64] rozsudku č. j. 7 Afs 156/2016 - 59)“. V žalobě stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, neboť se nevyjádřil k jejímu návrhu na provedení výslechu svědků v jiných částech České republiky, např. Karlovy Vary, Liberec, Zlín. Samo o sobě neprovedení výslechu svědků z Karlových Varů, Liberce a Zlína tak nebylo rozhodné, pokud prvotním

kritériem reprezentativnosti byl podíl vyslechnutých svědků ku navrženým, jestliže požadavek stěžovatelky na provedení výslechu všech navržených svědků – majitelů trafik byl soudem shledán za neadekvátní (srovnej rozsudky č. j. 7 Afs 156/2016 - 59, č. j. 8 Afs 39/2012 - 126).

[60] K námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu z důvodu nevypořádání se s námitkou reprezentativnosti výběru svědků žalovaným krajský soud odkázal na obsah odůvodnění rozhodnutí žalovaného a sám přijal závěr o dostatečné reprezentativnosti vyslýchané množiny svědků. Takové odůvodnění je sice na hraně přezkoumatelnosti, neboť konstatuje pouze početní poměr mezi navrženými a provedenými důkazy, avšak vzhledem k podstatě žalobní námitky, tedy zda byl počet svědků dostatečný, je sdělení pro stěžovatelku jednoznačné. Proto soud neshledává důvodnou námitku stěžovatelky o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu.

(Hodnocení výpovědí obchodních zástupců)

[61] V kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že výslechy obchodních zástupců nebyly pouze obecné a nevýznamné či nerozhodné, všichni zástupci (11) potvrdili spolupráci se stěžovatelkou v kontrolovaném období, přesto se krajský soud s takovou žalobní námitkou nezabýval a nezkoumal jednotlivé výpovědi obchodních zástupců. Zároveň nic nebránilo provést výslech všech zástupců (dalších 19). V žalobě stěžovatelka shodně jako u svědků - provozovatelů trafik provedla jejich zhodnocení, ale tomu předcházely obecné námitky (bod F žaloby) o neprovedení výslechu všech zástupců a to před výslechem trafikantů, dále námitka o nevhodnosti otázek při výslechu svědků a neprovedení konfrontace s provozovateli trafik. Pokud stěžovatelka v žalobě uvede, že všichni zástupci prokázali spolupráci se stěžovatelkou a poté provede zhodnocení jejich výpovědi s uvedením rozhodných okolností (potvrzuje rozvoz reklamních předmětů, existenci reklamních šotů, distribuci tabákových výrobků), následně počet 11 svědků rozčlení do grafů dle jednotlivých kritérií, potom má soud za to, že oproti nepřebernému počtu výpovědi svědků (trafikantů – 179) s rozmanitým obsahem výpovědi bez jednotících kritérií stěžovatelka dostatečně vymezila tento žalobní bod. Přitom námitka nebyla dílčí, neboť se jednalo o unesení důkazního břemene.

[62] Krajský soud uvedl, že obchodní zástupci poskytli pouze obecné informace o reklamní kampani, nedokázali konkrétně specifikovat, ve kterých konkrétních trafikách měla být v uvedeném období reklama provozována. Krajský soud se vyjádřil k námitce formulace otázek při výslechu svědků i k požadované konfrontaci svědků – obchodních zástupců s trafikanty. Krajský soud se tedy vyjádřil k žalobní námitce stěžovatelky a bylo na ní, aby v kasační stížnosti uvedla konkrétní rozpor mezi obsahem výpovědi svědka – obchodního zástupce a krajským soudem přijatého závěru o neprokázání reklamy v trafikách. Pokud takto neučinila, nebyl Nejvyšší správní soud oprávněn zkoumat soulad obsahu výpovědí obchodních zástupců se závěry žalovaného a krajského soudu. Soud tak nevyhověl námitce stěžovatelky o naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Přesto soud odkazuje na rozsudek č. j. 7 Afs 156/2016 - 59, bod [69] odůvodnění a na zde uvedenou úvahu o „doplňkovém charakteru“ výpovědí obchodních zástupců ve prospěch vypovídací hodnotě výpovědí svědků trafikantů.

[63] Stěžovatelka kasační námitku omezila na tvrzení o tom, že závěr krajského soudu není pravdivý, že krajský soud nezkoumal jednotlivé výpovědi obchodních zástupců a že měli být vyslechnuti všichni obchodní zástupci. Jelikož se krajský soud vyjádřil k žalobní námitce o obsahu výpovědi obchodních zástupců, potom také zkoumal jednotlivé výpovědi obchodních zástupců, jinak by nemohl přijmout daný závěr. Námitka nepřezkoumatelnosti proto není důvodná, zejména pokud ji stěžovatelka vymezila v kasační stížnosti natolik obecně.

(Další tvrzené vady odůvodnění rozsudku krajského soudu)

[64] Tvrzení stěžovatelky o rozdílném hodnocení výpovědí svědků ohledně prokázání reklamní kampaně a pořízení reklamních předmětů krajským soudem i žalovaným [17] je v rozporu s obsahem odůvodnění napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného. Ve prospěch stěžovatelky byly v obou oblastech hodnoceny nejen svědecké výpovědi, které přímo potvrdily realizaci reklamní kampaně nebo pořízení reklamních předmětů, ale rovněž i ty, které její realizaci připustily.

[65] Taktéž stěžovatelčino tvrzení o záměně správce daně a žalovaného v odůvodnění napadeného rozsudku je v rozporu s jeho obsahem. Krajský soud konstatoval, že správce daně v souladu s § 113 odst. 3 daňového řádu sdělil své stanovisko k odvolání s postoupením spisu, avšak svědecké výpovědi zhodnotil podle § 8 odst. 1 daňového řádu odvolací orgán. Nebyla proto provedena záměna správních orgánů I. a II. stupně. Krajský soud řádně oddělil stanovisko správce daně k odvolání stěžovatelky v rámci předložení věci dle § 113 odst. 3 daňového řádu a zhodnocení důkazů odvolacím orgánem při rozhodování o odvolání. Žalovaný sice ve výzvě k doplnění dokazování podle § 115 daňového řádu č. j. 9615/15/5200-11432-701175 správci daně uložil kromě jiného také povinnost zhodnotit nové důkazy, zejména rozbor výslechu svědků, avšak stěžovatelka nijak netvrdí, že stanovisko správce bylo v rozporu s § 113 odst. 3 daňového řádu žalovaným bez dalšího pouze převzato, aniž by žalovaný provedl vlastní hodnocení důkazů. Žalovaný postupoval v souladu s § 113 odst. 3 a 115 daňového řádu, včas uplatněná žalobní námitka o porušení zásady dvojinstančnosti tak nebyla důvodná.

(Porušení zásady dvojinstančnosti)

[66] Stěžovatelka namítla, že se krajský soud nijak nevypořádal s obsahem jejího podání ze dne 19. 7. 2017, kde měla „rozvést“ námitku porušení dvojinstančnosti řízení z důvodu účasti pracovnice správce daně, J. K., na doplnění dokazování v odvolacím řízení v rozporu s § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

[67] Řízení před správními soudy je vystaveno na zásadě dispoziční a koncentrační. První reprezentuje východisko, že předmět řízení je v rukách žalobce a soud může věc zpravidla přezkoumat pouze v mezích žalobních bodů. Druhá je projevem principu, že žalobce může své žalobní body uplatňovat pouze v zákonem stanovené lhůtě a k později uplatněným námitkám nelze již zásadně přihlížet.

[68] Vady, ke kterým je krajský soud povinen při přezkumu rozhodnutí správního orgánu přihlížet i bez návrhu, lze dovodit z § 76 s. ř. s. Zákon výslovně uvádí, že pokud rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost, vysloví soud rozsudkem tuto nicotnost i bez návrhu (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Dovozuje se však, že krajský soud je oprávněn a povinen přihlížet z úřední povinnosti i k vadám uvedeným v § 76 odst. 1 s. ř. s.

(podle tohoto ustanovení „[s]*oud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem a) pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, b) proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění, c) pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*“), ovšem toliko tehdy, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů. Tato vadnost a nemožnost přezkumu musí být zjevná buď ze správního spisu, z rozhodnutí samého nebo ji soud sezná z jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84).

[69] K formulaci žalobních bodů Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že musí obsahovat skutkové a právní důvody, pro které žalobce považuje rozhodnutí správního orgánu za nezákonné. V rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, soud uvedl, že za žalobní bod je nutné považovat „[...] *každé vyjádření žalobce, z něhož byť i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné. Jinými slovy, náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím tvrzené domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum*“. Podmínku konkrétního vyjádření žaloby zdůraznil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 31/2013 - 45: „*Žalobce je však povinen vylíčit již v žalobě, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit pouze s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami*“. Ze žalobního bodu musí být zřejmá nejen právní argumentace, ale zejména skutkové důvody, na jejichž základě žalobce dovozuje nezákonnost správního rozhodnutí (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2004, č. j. 6 Azs 22/2004 – 42, ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 31/2009 – 74, dále rozsudky rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58 a ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78).

[70] Žalobní bod je vždy spojením skutkových a právních důvodů, které mohou navzájem vytvářet různé kombinace. V řízení před správním soudem nelze postupovat tak, že žalobce v žalobě vznese žalobní námitku porušení zákonného ustanovení nebo obecné zásady (zde dvojinstančnosti) a poté bez ohledu na lhůtu k podání žaloby bude rozšiřovat žalobní body v průběhu řízení. Doplnění žaloby je přípustné pouze ve lhůtě k podání žaloby nebo v takovém rozsahu, že nedochází k takové změně skutkového důvodu, že se jedná o zcela nové tvrzení. Ve včas podané žalobě ze dne 1. 6. 2015 stěžovatelka namítla porušení dvojinstančnosti řízení, neboť žalovaný v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu pověřil správce daně kromě doplnění dokazování také ke zhodnocení důkazů, aniž by sám provedl zhodnocení důkazů. Podáním ze dne 19. 1. 2017 (čl. 212) stěžovatelka hodlala podpořit již v žalobě tvrzené porušení zásady dvojinstančnosti o další rozhodnou skutečnost a to vyloučení pracovnice správce daně na doplnění dokazování podle § 115

daňového řádu. Tímto však uvedla nové skutkové okolnosti (vyloučení pracovnice správce daně) a tedy uplatnila nový žalobní bod.

[71] Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatelkou namítané vyloučení pracovnice správce daně z provedení úkonů podle § 115 daňového řádu není vadou řízení, ke které je soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., *neboť se nejedná o vadu takového charakteru a takové míry závažnosti, že brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2003, č. j. 2 Azs 23/2003 – 39). V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Azs 79/2009 – 84, soud uvedl, že „*ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s. totiž není výjimkou z dispoziční zásady. Rozšířený senát k tomu již uvedl v usnesení ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, část VI. (publ. pod. č. 1546/2008 Sb. NSS): „Ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s. upravuje postup soudu v případech, kdy soud může rozhodnutí zrušit i bez nařízení jednání - z toho lze dovodit jen to, že případy tam uvedené jsou důvodem ke zrušení správního rozhodnutí. Výslovně předpokládá postup z moci úřední - tj. bez návrhu - pouze v případě nicotnosti rozhodnutí, kterou lze vyslovit podle odst. 2 cit. ustanovení. Z povahy vady pak postup z moci úřední přichází v úvahu i u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to proto, že nepřezkoumatelnost brání zpravidla věcnému přezkumu a posouzení důvodnosti žalobních námitek“. Výklad v tomto usnesení provedený není oporou názoru, že k vadám podle § 76 odst. 1 s. ř. s. přihlíží soud vždy z moci úřední, jak dovodil první senát. Soud tak sice může učinit, ale jen za určitých podmínek. Těmi jsou právě případy, kdy rozhodnutí vůbec není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek. Tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu (či z jeho absence), nebo z rozhodnutí samého, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sfér…vady ovšem musí být rovněž natolik závažné, že znemožňují, aby soud posoudil věc v mezích žalobních námitek. Zrušení rozhodnutí bez ohledu na žalobní námitky je ve všech těchto případech pouhým důsledkem toho, že vady jsou takového charakteru, že vylučují jiný postup a rozhodnutí soudu. Ustanovení § 76 odst. 1 i 2 s. ř. s. zajišťuje jednodušší postup tam, kde nelze zkoumat věcnou správnost rozhodnutí. Obdobně je třeba postupovat i v případech, kde, z důvodů v soudním řádu správním neobsažených, soud musí při zjištění určitých skutečností rozhodnutí zrušit, aniž by taková skutečnost musela být namítána, tj. ex offo. Judikatura za takový případ uznala např. prekluzi odpovědnosti za přestupek (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 57/2004 - 39, publ. pod č. 845/2006 Sb. NSS). Soudy dále např. akceptovaly konstantní judikaturu Ústavního soudu o nutnosti zkoumat daňovou prekluzi z moci úřední (k tomu srovnej např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07*“). Z daného vyplývá, že vadu řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. nelze bez dalšího ztotožnit s vadou, ke které soud přihlédne z úřední povinnosti bez ohledu na obsah žaloby a která prolamuje princip koncentrace řízení podle s. ř. s.

[72] Porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení je sice podstatným porušením ustanovení *o řízení před správním orgánem, které může mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 - 105, Sb. NSS 1620/2008), avšak tato vada řízení *nebrání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů*. Krajský soud tak byl povinen se vypořádat s námitkou porušení zásady dvojinstančnosti pouze v rozsahu tvrzení žalobních bodů uplatněných ve lhůtě k podání žaloby. Nejvyšší správní

soud shodně s krajským soudem považuje podání stěžovatelky ze dne 19. 7. 2017 za nově uplatněný žalobní bod, podaný po lhůtě dle § 72 odst. 1 s. ř. s., nikoli za přípustné doplnění žaloby. Námitku vyloučení pracovnice správce daně, J. K., stěžovatelka uplatnila v podání ze dne 19. 1. 2017, tedy po lhůtě k podání žaloby, proto krajský soud nebyl povinen se vypořádat s touto pozdě uplatněnou žalobní námitkou.

[73] Nad rámec potřebného odůvodnění soud uvádí, že stěžovatelkou citovaný závěr rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 8/2014 – 62 ze dne 1. 8. 2016, č. 3471/20165 Sb. NSS, je v rozporu s účelem § 115 daňového řádu, dle kterého může odvolací orgán v odvolacím řízení pověřit správce daně k doplnění dokazování. Jakkoli pověřený správce daně provádí úkony v rámci odvolacího řízení, stále je činí jako správní orgán I. stupně, nikoli jako odvolací orgán. Ustanovení § 115 daňového řádu je součástí specifika daňového odvolacího řízení, ve kterém odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Účelem pověření správce daně je, aby v souladu se zásadou rychlosti řízení byly vady řízení nebo rozhodnutí správce daně odstraněny co nejdříve. Tomu odpovídá racionální předpoklad, že doplnění dokazování provede shodná úřední osoba, která vedla řízení za správce daně již dříve, neboť je nejlépe obeznámena s předmětem řízení. Institut pověření správce daně v odvolacím řízení podle § 115 daňového řádu je zákonem předvídanou výjimkou z obecné zásady oddělení první a druhé instance (srovnej § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, § 14 odst. 5 správního řádu). Daňovým řádem sledovaný účel - doplnění dokazování postupem dle § 115 daňového řádu úřední osobou, která byla pověřena jednat za správce daně již v prvostupňovém řízení – nezakládá vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

(Námitka prekluze)

[74] V podání ze dne 26. 11. 2015, tedy po uplynutí lhůty k podání žaloby, stěžovatelka namítla prekluzi z důvodu, že daňové řízení o doměření daně trvalo 3 roky, 6 měsíců a 39 dnů. V dalším podání ze dne 19. 12. 2016 stěžovatelka doplnila námitku prekluze o tvrzení, že předchozí rozhodnutí o odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru bylo vydáno v rozporu s pokynem Ministerstva financí č. D - 308, kterým byla stanovena lhůta 6 měsíců k vyřízení odvolání. Stěžovatelka namítla, že původní odvolací orgán (finanční ředitelství) byl povinen rozhodnout o odvolání nejpozději do 11. 12. 2010. Kdyby takto řádně rozhodl, nedošlo by k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 6. 12. 2010 byla prodloužena lhůta pro rozhodnutí o odvolání do 31. 3. 2011, na základě čehož byla prodloužena lhůta k vyměření daně o jeden rok (§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu). Stěžovatelce však nemůže být k tíži, že odvolací orgán nebyl schopen o odvolání rozhodnout ve stanovené lhůtě. Zároveň nebyly splněny podmínky pro prodloužení lhůty dle pokynu č. D - 308, neboť se nejednalo o natolik složitý případ, aby správci daně byla prodloužena lhůta k předložení předkládací zprávy a v důsledku toho zkrácena lhůta Finančnímu ředitelství v Hradci Králové.

[75] Soud sice zkoumá daňovou prekluzi z moci úřední, avšak postupem ex officio není prolomena zásada koncentrace. Pokud v řízení před krajským soudem není uplatněna námitka prekluze včas, nelze povinnost soudu přihlédnout k prekluzi i bez návrhu *„chápat*

tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl. (...) Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135)". Výslovnou odpověď soud poskytuje pouze na včas uplatněnou žalobní námitku. Obdobně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 129/2009 – 86 ze dne 17. 12. 2009, dle kterého pokud k otázce prekluze v napadeném rozsudku krajský soud mlčel, má se za to, že se s ní implicitně vypořádal, a to tak, že k prekluzi práva doposud nedošlo. Nic proto nebrání tomu, aby se k otázce vyslovil Nejvyšší správní soud.

[76] V posuzované věci se k námitce prekluze jako takové krajský soud vyjádřil v rozsahu aplikace § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu a to nad rámec včas uplatněných žalobních bodů. K námitce prekluze z důvodu postupu v rozporu s pokynem Ministerstva financí č. D – 308 se krajský soud výslovně nevyjádřil. Má se však za to, že otázkou prekluze se vypořádal mlčky a prekluzi neshledal. Proto v posuzované věci nic nebrání Nejvyššímu správnímu soudu, aby se vyslovil k námitce postupu žalovaného v rozporu s pokynem Ministerstva financí č. D - 308, zejména pokud otázka prekluze jako takové již byla soudem řešena v rozsudku č. j. 7 Afs 156/2016 - 59. Neshledá-li Nejvyšší správní soud námitku prekluze důvodnou, bylo by projevem formalismu napadený rozsudek zrušit, pokud by námitku prekluze soud shledal důvodnou, rozsudek krajského soudu i správní rozhodnutí by zrušil. Nejvyšší správní soud tak přistoupil k posouzení účinků namítaného pokynu Ministerstva financí č. D - 308 v dané věci.

[77] Ministr financí vydal se „zřetelem k ustanovení § 34c zákona" o správě daní a poplatků pokyn č. D - 308, o stanovení lhůt v daňovém řízení, kterým mimo jiné stanovil lhůtu k vyřízení odvolání daňového subjektu v trvání 6 měsíců (čl. I odst. 1 písm. b) pokynu). Podle čl. II odst. 5 pokynu může nejblíže nadřízený finanční orgán stanovenou lhůtu prodloužit ve složitých a odůvodněných případech.

[78] Podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Tříletá lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byla v dané věci přerušena dne 18. 3. 2008 zahájením daňové kontroly a v souladu s § 47 odst. 1 větou první zákona o správě daní a poplatků počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta znovu od konce téhož roku. Pokud by nedošlo k jejímu stavění, prodloužení či přerušení, lhůta by doběhla dne 31. 12. 2011. Rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání stěžovatelky jí bylo doručeno dne 14. 3. 2011, proto v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu se prodloužila lhůta pro stanovení daně o 1 rok, tj. do 31. 12. 2012. Kritériem prodloužení lhůty k vyměření daně dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu je oznámení rozhodnutí daňovému subjektu bez ohledu na příčiny takového stavu. Případné porušení lhůty stanovené pokynem ministra financí nemá za následek vyloučení aplikovatelnosti ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu s ohledem na vnitřní, organizační povahu pokynu č. D - 308. Interním aktem řízení nelze změnit zákonnou úpravu, zde daňovým řádem stanovenou lhůtu k vyměření daně.

[79] Řádná prekluzivní lhůta je základní lhůtou, v jejímž rámci správce daně může zkoumat existenci důvodů pro stanovení daně v určité výši, provádět zákonem předvídané postupy, vést řízení a rozhodovat. Pokračovat nad rámec základní lhůty v nich lze za zákonem stanovených podmínek pro její prodloužení. Tato možnost není vázána jen na případy skutkově obsáhlé či právně složité; z toho plyne, že možnost prodloužení lhůty přichází v úvahu i v těch případech, které z časových důvodů nebyly řešeny dříve. Zákonnou podmínkou prodloužení lhůty podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu je, kromě časového rámce, že k oznámení rozhodnutí o opravném prostředku nedošlo účelově později pouze za účelem zachování lhůty pro vyměření daně. Zneužití práva odvolacího orgánu soud v dané věci neshledal, ostatně jej ani stěžovatelka netvrdila. Finanční ředitelství požádalo o prodloužení lhůty k vydání rozhodnutí o odvolání stěžovatelky z důvodu složitosti věci a také s přihlédnutí k prodloužení lhůty pro zpracování předkládací zprávy, neboť pracovníci provádějící daňovou kontrolu a dokazovaní již u správce daně nepracovali. Ministerstvo financí žádosti dne 6. 12. 2010 vyhovělo a prodloužilo lhůtu do 31. 3. 2011. Soud má za to, že prodloužení lhůty k rozhodnutí o odvolání z důvodu složitosti věci bylo v souladu s pokynem Ministerstva financí č. D - 308, neboť se jednalo o skutkově i právně komplikovanou věc. Finanční ředitelství neprodloužilo správci daně lhůtu k předložení předkládací zprávy dle pokynu MF č. D – 308. Pokyn MF č. D – 308 pouze stanovil lhůty pro vydání rozhodnutí, nikoli dalších úkonů orgánů finanční správy. Tedy nevylučoval, aby odvolací orgán prodloužil lhůtu k předložení předkládací zprávy, ačkoli lze poté důvodně očekávat nesplnění stanovené lhůty 6 měsíců k vyřízení odvolání. Bylo potom na Ministerstvu financí, aby posoudilo implicitně již realizované prodloužení lhůty k předložení předkládací zprávy v rámci naplnění podmínek pro prodloužení lhůty k vyřízení. Kasační námitka stěžovatelky o porušení pokynu prodloužením lhůty správci daně není důvodná. Z předkládací zprávy správce daně v původním odvolacím řízení nikterak nevyplývá stěžovatelkou tvrzená účast pracovnice správce daně, J. K., která měla být s věcí stěžovatelky seznámena, proto soud neshledává v prodloužení lhůty k předložení předkládací zprávy případnou účelovou obstrukci.

[80] Do konce původní lhůty (31. 12. 2011) zbývalo dne 14. 3. 2011 292 dnů; lhůta byla v důsledku aplikace § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu *de facto* prodloužena o 366 dnů, neboť rok 2012 byl rokem přestupným. Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem. Obdobnou úpravu ve vztahu ke správnímu soudnictví obsahuje § 41 s. ř. s., podle kterého lhůty pro zánik práva ve věcech daní (tj. i lhůta pro stanovení daně) neběží po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona. Řízení před soudem je podle § 32 s. ř. s. zahájeno dnem, kdy návrh došel soudu; lhůta pro stanovení daně běží i v době od oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku do podání žaloby proti tomuto rozhodnutí. Obdobně tato lhůta běží i v době od právní moci soudního rozhodnutí, jímž se řízení končí, do podání kasační stížnosti proti tomuto rozhodnutí; po dobu řízení o kasační stížnosti se lhůta opět staví a začne běžet opět od právní moci rozhodnutí, jímž se končí řízení o kasační stížnosti. Do právní moci zrušujícího rozsudku kasačního soudu z této lhůty uběhlo dalších 65 dnů (od oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku do podání žaloby uběhlo 53 dnů – žaloba podána 6. 5. 2011 a od právní moci rozsudku krajského soudu do podání kasační

stížnosti uběhlo 12 dnů). Ke dni právní moci zrušujícího rozsudku kasačního soudu (4. 11. 2013) do konce lhůty zbývalo ještě 292+366-65=593 dnů. Lhůta by tedy uplynula dne 22. 6. 2015 (srovnej § 33 odst. 4 daňového řádu - 21. 6. byla neděle). Žalobou napadené rozhodnutí však nabylo právní moci dne 31. 3. 2015, tj. několik měsíců před uplynutím lhůty k vyměření daně.

(Opomenuté důkazy: svědci S. a spol.)

[81] Žalobce v řízení u krajského soudu předložil čestné prohlášení Mgr. V. S., zproštění mlčenlivosti pro auditora Ing. P. L. a označil je jako navržený důkaz (str. 84 a 89 žaloby). Podáním ze dne 19. 1. 2017 navrhl provést jako důkaz výslech J. K.. Krajský soud se k daným návrhům na provedení důkazu v odůvodnění rozsudku nebo při soudním jednání nijak nevyjádřil.

[82] K otázce odmítnutí návrhu na provedení konkrétních důkazů se zdejší soud opakovaně vyjadřoval, vycházeje rovněž z konzistentní judikatury Ústavního soudu. Ústavní soud k otázce tzv. opomenutého důkazu uvedl, že zásadám spravedlivého procesu odpovídá nejen možnost účastníka řízení vyjádřit se k provedeným důkazům, nýbrž i navrhnout důkazy vlastní. Soud (a tedy ani správní orgán) sice není povinen provést všechny navržené důkazy, avšak musí o vznesených návrzích rozhodnout a – pokud jim nevyhoví – ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů (zpravidla ve vztahu k hmotněprávním předpisům, které aplikoval a k právním závěrům, k nimž na skutkovém základě věci dospěl) navržené důkazy neprovedl, resp. pro základ svých skutkových zjištění je nepřevzal (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 61/94, Sb. ÚS, sv. 3, s. 51, obdobně např. nález sp. zn. I. ÚS 549/2000, Sb. ÚS, sv. 22, s. 65, nález sp. zn. II. ÚS 663/2000, Sb. ÚS, sv. 22, s. 19, nález sp. zn. IV. ÚS 67/2000, Sb. ÚS, sv. 21, s. 153). Zároveň judikatura zdejšího i Ústavního soudu připouští, že opomenutý důkaz, jakkoli jde o vadu řízení před soudem, nemusí vždy znamenat porušení základních práv účastníků řízení, případně nepřezkoumatelnost rozhodnutí tak, jak ji pojímá Nejvyšší správní soud (k tomu srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. II. ÚS 744/06 a usnesení ze dne 1. 6. 2007, sp. zn. I. ÚS 452/07, ve kterých dovodil jisté implicitní odůvodnění toho, proč nebyl důkaz proveden, ačkoli to nebylo ve zkoumaných rozhodnutích výslovně uvedeno; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2008, č. j. 8 Afs 17/2007 – 100). Dále je nutné zdůraznit, že soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako „odvolací řízení“ v plné apelaci, proto také důkazní aktivita soudu bude vždy činností doplňkovou, nikoliv dominantní.

[83] Soud přisvědčil námitce stěžovatelky, že krajský soud pochybil, jestliže opomenul rozhodnout o návrzích stěžovatelky na provedení důkazů, avšak tato vada řízení, resp. odůvodnění rozsudku, v dané věci nezakládá důvod pro zrušení rozsudku krajského soudu dle § 103 s. ř. s. Návrh na provedení důkazu není limitován koncentrační zásadou, soud je povinen rozhodnout o jakémkoliv návrhu na provedení důkazu. Pokud však navržený důkaz směřuje k prokázání pozdě uplatněné žalobní námitky, je zcela zřejmé, že nebudou dány podmínky pro vyhovění takové žádosti. Svědkyně J. K. byla navržena k prokázání pozdě uplatněné námitky vyloučení pracovnice správce daně. Krajský soud se v souladu s obsahem soudního spisu s touto opožděnou námitkou nezabýval, proto je důvod nevyhovění žádosti o provedení jejího výslechu natolik zřejmý, že absence explicitního odůvodnění neprovedení takového navrženého důkazu je pouze dílčím pochybením bez vlivu na zákonnost a přezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

[84] Čestné prohlášení Mgr. V. S. mělo dle stěžovatelky prokázat pracovní pozice dalších navržených svědků – obchodních zástupců a jejich činnost (podíl na reklamní kampani, vedení evidence trafik a reklamních předmětů). Navržený důkaz tak byl součástí tvrzení stěžovatelky o tom, že měl být proveden výslech všech obchodních zástupců (celkem 30). K tomu se krajský soud vyjádřil na straně 19 rozsudku, proto lze úvahu krajského soudu „o poskytnutí reprezentativního obrazu o skutkovém stavu věci" považovat za implicitní vypořádání se s navrženým důkazem čestným prohlášením. Soud zároveň přihlédl k rozsudku č. j. 7 Afs 156/2016 – 59, ve kterém soud výslovně odmítl relevantnost čestného prohlášení Mgr. S. pro zjištění skutkového stavu věci (bod [58] rozsudku č. j. 7 Afs 156/2016 – 59). Čestné prohlášení obsahuje pouze popis činnosti obchodních zástupců, aniž by takové sdělení mělo vliv na hodnocení obsahu výpovědi svědků – obchodních zástupců nebo na provedení výslechu všech obchodních zástupců, jestliže provedená skupina svědků byla dostatečně reprezentativní.

[85] Zproštění mlčenlivosti auditora Ing. P. L. pouze prokazuje, že stěžovatelka zprostila svého auditora povinnosti mlčenlivosti. Takové zjištění je však zcela bez relevance pro posouzení rozhodných skutečností v dané věci, proto soud neshledává v dílčím pochybení krajského soudu takovou vadu rozsudku, aby tímto byla dána jeho nepřezkoumatelnost.

[86] V kasační stížnosti stěžovatelka uvedla, že krajský soud nepřihlédl k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného v důsledku nevypořádání se s návrhy stěžovatelky na provedení výslechu svědků T. N., M. S., L. Z., Ing. P. L. „atd. (viz. str. 88 a násl. žaloby)". V případě rozsáhlého podání a tomu odpovídajícímu obsáhlému odůvodnění rozhodnutí správních orgánu i krajského soudu je zcela na stěžovateli, aby dostatečně pregnantně vymezil rozsah důvodů kasační stížnosti. Z kasační stížnosti stěžovatelky je zřejmé, že namítá kasační důvod spočívající v nepřihlédnutí k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného krajským soudem z důvodu nevypořádání se s návrhy na provedení výslechu svědků. Stěžovatelka však v kasační stížnosti nijak netvrdí, kdy navrhla žalovanému provedení takového důkazu, jaké skutečnosti měli tito svědci prokazovat a tedy i jak mělo být opomenutím navržených důkazů zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces. Zejména pokud např. návrhem na výslech svědků T. N. a M. S. se žalovaný výslovně vypořádal na str. 64 - 65 napadeného rozhodnutí. Tvrzení stěžovatelky je tak v rozporu s obsahem správního spisu. Z podání stěžovatelky je zřejmé, že nedostatečně rozlišuje jednotlivé fáze daňového i soudního řízení. Rozsah soudního přezkumu v řízení o kasační stížnosti určuje obsah kasační stížnosti, nikoli obsah žaloby. Nejvyšší správní soud tak není povinen „doplňovat" absenci tvrzení kasační stížnosti obsahem žaloby. Ostatně i z tohoto důvodu je stanoveno obligatorní zastoupení advokátem v řízení o kasační stížnosti. Řízení před krajským soudem také není pokračováním daňového řízení, proto je zcela na žalobkyni, aby vymezila rozhodný obsah řízení o žalobě dle s. ř. s. Řízení vedené správcem daně a odvolacím orgánem není zcela neprostupitelné, avšak odvolací orgán není povinen přezkoumat z úřední povinnosti zákonnost rozhodnutí v celém rozsahu. Musí však zohlednit všechny nové skutečnosti, které v průběhu odvolacího řízení vyjdou najevo a mohou ovlivnit zákonnost rozhodnutí, bez ohledu na to, zda je odvolatel v odvolání uplatnil. Odvolací orgán je povinen se zabývat všemi důvody, které odvolatel v odvolání a jeho případných doplňcích namítal, a se svými závěry ke všem odvolacím důvodům se musí vypořádat v odůvodnění rozhodnutí (srovnej § 114 daňového řádu). V kasační stížnosti stěžovatelka neuvedla, kdy žalovanému

nebo finančnímu ředitelství navrhla provést výslech svědků L. Z. a Ing. P. L.. Takto uvedla pouze v žalobě na str. 89. Vzhledem k výše uvedenému soud nad rámec rozhodných důvodů konstatuje, že v žalobě specifikované podání – vyjádření k výzvě ze dne 2. 8. 2009 - nebylo stěžovatelkou učiněno po vydání platebního výměru. Stěžovatelka tak v odvolacím řízení nenamítla neprovedení navrženého důkazu výslechem svědků L. Z. a Ing. P. L. správcem daně, resp. nenavrhla jejich provedení v odvolacím řízení, proto v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu nebyl žalovaný povinen se vypořádat s takovou neexistující odvolací námitkou nebo návrhem na doplnění dokazování v odvolacím řízení. Kasační stížnost je proto i v této části nedůvodná.

(Náklady řízení u krajského soudu)

[87] O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle úspěchu ve věci, když přihlédl k částečnému úspěchu stěžovatelky v řízení, proto jí přiznal pouze polovinu nákladů řízení. Odůvodnění výše přiznané náhrady nákladů řízení neobsahuje úvahu o tom, jaké kritérium úspěchu krajský soud poměřoval. Lze dovodit, že na základě polovičního úspěchu stěžovatelky krajský soud přiznal také polovinu nákladů řízení. Takový závěr krajského soud je však v rozporu s principem poměrného úspěchu, neboť úspěch účastníka je nutné poměřit úspěchem druhého účastníka. Pokud byla stěžovatelka úspěšná v polovině svého nároku, potom byl shodně úspěšný také žalovaný, tudíž stěžovatelce nenáleží žádné náklady řízení, její úspěch je roven neúspěchu. Pokud by soud dospěl k závěru, že předmětem řízení o žalobě byly dva předměty řízení, potom by za každý předmět řízení v případě úspěchu náležela samostatná náhrada nákladů řízení. Tak tomu však v dané věci nebylo. Jakkoli žalovaný rozhodl o vyměření daně i o uložení penále, předmětem řízení bylo jedno rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatelky proti výměru správce daně. Úspěch stěžovatelky ve věci tak činí pouze 50 %, shodný úspěch ve věci měl i žalovaný, proto stěžovatelce nenáležely žádné náklady řízení před krajským soudem, neboť její poměrný úspěch je neutrální. Krajský soud o nákladech řízení sice rozhodl v rozporu s § 60 odst. 1 věta druhá s. ř. s., avšak ve prospěch stěžovatelky. Jelikož nezákonným rozhodnutím krajského soudu o nákladech řízení nebylo zasaženo do práv stěžovatelky, není kasační stížnost ani v této části důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[88] Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[89] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, nemá tak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 16. května 2018

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu

OPRAVNÉ USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedou senátu JUDr. Filipem Dienstbierem v právní věci žalobkyně: **CZT, a. s.,** se sídlem Piletická 486, Hradec Králové, zastoupena JUDr. Vladimírem Dvořáčkem, advokátem se sídlem Sokolovská 32/22, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2015, č. j. 9615/15/5200-11432-701175, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 19. 4. 2017, č. j. 52 Af 20/2015 – 233, doplněného opravným usnesením Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 28. 4. 2017, č. j. 52 Af 20/2015 – 259,

takto:

V záhlaví zkráceného znění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017 - 55, se **opravuje** křestní jméno zástupce žalobkyně tak, že zní: „**Vladimír**“, v záhlaví a ve výroku zkráceného znění uvedeného rozsudku se dále **opravuje** číslo jednací napadeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích tak, že zní: „**52 Af 20/2015 – 233**“.

Odůvodnění:

[1] V projednávané věci Nejvyšší správní soud rozhodl o částečném odmítnutí a zamítnutí kasační stížnosti žalobkyně.

[2] Při vyhotovení zkráceného znění rozsudku došlo ke zřejmé nesprávnosti spočívající v chybném uvedení křestního jména zástupce žalobkyně Jiří namísto Vladimír, a dále čísla jednacího napadeného rozsudku krajského soudu, kdy namísto č. j. 52 Af 20/2015 – 233 bylo uvedeno nesprávně č. j. 52 Af 20/2015 – 253. Tyto nesprávnosti se projevily v záhlaví a ve výroku I a II rozsudku.

[3] Podle § 54 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) předseda senátu opraví v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti. Podle § 55 odst. 5 s. ř. s. o usnesení platí přiměřeně ustanovení o rozsudku.

[4] Předseda senátu proto podle § 54 odst. 4 a § 55 odst. 5 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. opravil zkrácené znění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017 - 55, tak, že výše uvedená část rozsudku dotčená zjevnou nesprávnosti se opravuje způsobem uvedeným ve výroku tohoto usnesení.

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

V Brně dne 27. června 2018

JUDr. Filip Dienstbier

pokračování

předseda senátu